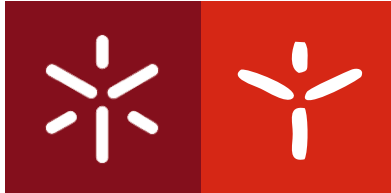




Universidade do Minho
Escola de Direito

Filipa Ariana Silva

O Direito de Audição no Direito Tributário



Universidade do Minho

Escola de Direito

Filipa Arianas Silva

O Direito de Audição no Direito Tributário

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Janeiro de 2019

DECLARAÇÃO

Nome: Filipa Ariana de Matos e Silva

Endereço electrónico: filipaarianasilva@gmail.com

Número do cartão de cidadão: 14652804

Título da Dissertação: O Direito de Audição no Direito Tributário

Orientador: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2019

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA DISSERTAÇÃO, APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, 31 de Janeiro de 2019

Assinatura:

AGRADECIMENTOS

Ao meu Pai, por todo o esforço que sempre fez para que eu tivesse todos os meios de chegar onde cheguei.

À minha mãe, por estar sempre comigo e pela força que diariamente me dá.

Ao meu irmão, pelos conselhos e ensinamentos que ao longo da vida me transmitiu e que em muito alicerçaram esta dissertação.

Aos meus colegas e amigos que me incentivaram e ampararam.

Ao Senhor Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha pela confiança depositada, pela ajuda e pelos seus valiosos conhecimentos.

Ao Professor Hugo Flores pelos sábios ensinamentos, pela sua orientação e disponibilidade.

RESUMO

Na presente, o objectivo fundamental prende-se com a exposição em vários itens sobre que ampara o tema deste trabalho, nomeadamente direito de audição do contribuinte.

No nosso ordenamento jurídico, antes da tomada de decisão final por parte da Administração deverá o contribuinte ser notificado desta sempre que contenda com os seus interesses. Este princípio tem uma relevância fulcral, embora poucos sejam os sujeitos que o entendem. O seu fim é de dar a conhecer aos contribuintes a possível decisão de modo a que estes se possam pronunciar sobre ela, podendo chegar mesmo a alterá-la. No entanto, não nos devemos olvidar que este é um direito e não uma obrigação, pendendo sobre o interessado o seu exercício ou não.

Ao longo deste trabalho, vamos perceber o sentido e alcance do direito de audição e quando há lugar à aplicabilidade deste princípio no âmbito do procedimento e do processo Tributário. Vamos discorrer sobre as várias fases em que o contribuinte deve ser ouvido e quando a sua audição está dispensada. Caso não o esteja e a Administração pretira esta fase, o ato por esta praticado torna-se inválido. Remonta às brumas do tempo a discussão sobre a aplicação do regime da nulidade ou da anulabilidade. Certo é que o ato com a preterição de uma formalidade essencial é um ato anulável, podendo esta degradar-se em formalidade não essencial por via do princípio do aproveitamento do ato.

Este é um tema de fulcral importância nos dias que correm, uma vez que num mundo em constante mutação cabe-nos perceber o que nos rodeia, impendendo sobre nós o peso de entender as normas com as quais todos os dias lidamos. De maiores considerandos dispensando-me nestas breves linhas remeto para o teor do texto que se segue.

PALAVRAS CHAVE: Audição; Preterição; Invalidade; Anulabilidade; Nulidade.

ABSTRACT

At the present, the fundamental objective is the exhibition in several items on what supports the theme of this work, in particular the taxpayer's right to be heard.

In our legal system, before the final decision by the Administration should the taxpayer be notified whenever the decision contends with their interests.

This principle has a central significance, although few are the ones who understand. His purpose is to inform the taxpayers of the possible decision so that they can comment on it and even change it. However, we must not forget that this is a right and not an obligation, hanging over the interested the right to exercise it or not.

Throughout this work, we will achieve the meaning and reach of the right to be heard and when there is place for the applicability of this principle in the procedure and tax process. We will talk about the several phases in which the contributor must be heard and when his hearing is discharged. If not and the Administration omits this stage, the act becomes invalid. Dating back to the mists of the time, the discussion on the application of nullity or annulment. It is true that the act with the infringement of an essential formality is an act cancellable, which may deteriorate in formality non-essential because of the principle of use of the act.

This is a central theme of importance these days, because we are in a world in constant mutation, and its up to us to understand what surrounds us, and impends on us the weight of understand the rules with which we deal everyday.

Further recitals dismissing me in these brief lines, I send to the text that follows.

KEY WORDS: Audition ; Preterition ; Invalidity ; Cancellable ; Nullity.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	III
RESUMO	V
ABSTRACT	VII
INTRODUÇÃO	14
I. ENQUADRAMENTO E CARATERIZAÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO.....	18
1. ENQUADRAMENTO PRINCIPOLÓGICO	20
2. O DIREITO DE AUDIÇÃO NO DIREITO ADMINISTRATIVO	28
3. O DIREITO DE AUDIÇÃO NO PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO.....	36
3.1. <i>No Procedimento Tributário</i>	38
a) Obrigatoriedade do direito de audição - análise de alguns casos	49
(I) Nos atos de Liquidação	51
(II) Nos atos de indeferimento de procedimentos petitórios.....	55
(III) Nos atos de atribuição de benefícios ou revogação de atos administrativos	60
(IV) Nos atos de aplicação de métodos indiretos	67
(V) Nos atos de natureza informativa	75
b) A sua dispensa.....	81
3.2. <i>No Processo Tributário</i>	85
a) A natureza jurídica do Processo de Execução Fiscal e dos atos neste praticados	89
b) O direito de audição no Processo de Execução Fiscal: preterição e formas de reação.....	95
c) Outros casos previstos: formas de reação à sua preterição.....	106
(I) Pedido de prestação de garantia ou a sua dispensa	108
(II) Decisão sobre o pedido de dação em pagamento	113
(III) Decisão sobre o pedido de pagamento em prestações	119

II. A PRETERIÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	124
1. O VÍCIO DE PRETERIÇÃO E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS.....	124
2. QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DE PRETERIÇÃO	130
a) Inexistência.....	130
b) Invalidade	133
(I) Nulidade.....	138
(Um) Arguição da Inconstitucionalidade: um juízo de desconformidade	143
(II) Anulabilidade	146
(Um) Especial referência ao princípio do aproveitamento do ato	
149	
CONCLUSÃO	152
III. BIBLIOGRAFIA.....	154
1. ARTIGOS E MONOGRAFIAS.....	158
2. ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA	159

SIGLAS E ABREVIATURAS:

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CC - Código Civil

CEDH - Convenção Europeia dos Direitos do Homem

Cfr. - Confrontar

CPA - Código Processo Administrativo

CPC - Código de Processo Civil

CPPT - Código de Procedimento e Processo Tributário

CPTA - Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP - Constituição da República Portuguesa

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

Op. Cit - Anteriormente citado

Pág. - página

RCPIT - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

Sob judice - sobre juízo, sobre o juízo.

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TAF - Tribunal Administrativo e Fiscal

TCA Norte - Tribunal Central Administrativo Norte

TCA Sul - Tribunal Central Administrativo Sul

Vide - ver

Vol. - Volume

Introdução

Antes de iniciar a presente, começaremos por fazer uma breve explanação do tema que nos alicerça. Primeiramente devemos tomar em consideração que esta dissertação terá como base o Direito Fiscal, sendo este um ramo do direito público.

Neste, o Estado encontra-se numa situação de superioridade face ao contribuinte, não podendo no entanto preterir as normas fiscais que o orientam, nomeadamente o direito de audição do contribuinte antes da tomada de alguma decisão que contenda com os interesses do cidadão.

Atendendo ao facto de que este é um direito constitucionalmente inscrito, a sua preterição leva a um vício de formação do ato administrativo. Nestes termos, ao contribuinte assiste o direito de acesso à justiça tributária de modo a que se possa defender da omissão que foi levada a cabo, conforme prescreve o artigo 9.º da Lei Geral Tributária¹.

Isto porque, caso o contribuinte não seja ouvido pode haver lugar à impugnação do ato que violou o seu direito atendendo à sua volatilidade por preterição de uma formalidade essencial. No decurso desta, iremos percepcionar o direito de audição aplicado aos casos em concreto, e quando deverá ser este dispensado nos termos da lei.

Mais ainda, propomo-nos percorrer sobre a tipologia do vício, nomeadamente a sua invalidade, e se este terá como sanção a anulabilidade do ato ou a sua nulidade. Aceite na jurisprudência está a opinião de que a invalidade do ato tem como sanção a sua anulabilidade, tendo no seio desta nascido o princípio do aproveitamento do ato. Segundo este, mesmo que tenha havido lugar à postergação de uma formalidade essencial caso se prove a decisão seria a mesma sem esta preterição, de modo a manter a estabilidade na ordem jurídica, deverá então o ato embora padecendo de um vício, ser considerado válido. Estes pontos serão alvo de explanação aprofundada maioritariamente no capítulo II.

Também faremos uma exposição sobre as diversas fases da vida de um ato administrativo, desde o seu nascimento até à sua integração de eficácia na ordem jurídica, de modo a que seja percepcionado em que fase deverá ter lugar a audição do contribuinte.

¹ De ora em diante LGT

Mais ainda, não nos devemos olvidar da diferença existente entre procedimento e processo Tributário. Enquanto que o procedimento corre num binómio Administração - Contribuinte, o processo decorre perante um Tribunal Administrativo e Fiscal.

Cumpra nesta dissertação fazer a ressalva da natureza jurídica do processo de execução fiscal. É aqui que o leitor se questiona o motivo que nos leva a tal explanação. Note-se que o processo de execução fiscal será instaurado pela Administração Fiscal, e embora a LGT o caracterize como um processo de natureza judicial, a participação mais ativa neste decorre da Administração.

Tomemos como exemplo o pedido de prestação de garantia ou a sua dispensa. Antes de ser tomada a decisão final, o contribuinte tem o direito a ser ouvido. Neste, é a Administração que vai proferir a decisão de aceitação ou de negação do pedido agora realizado. E, nestes termos, como boa formação do ato administrativo, antes da tomada de decisão final tem o contribuinte de ser ouvido.

E se não for? Recordemos que no decurso de um processo de execução fiscal o juiz tem apenas uma função e controlo da legalidade da atuação da administração. É sobre todo o processo de execução fiscal e os casos mais específicos no decurso deste que nos prometemos discorrer.

No decurso desta dissertação devemos ter em consideração que embora o Direito Fiscal deve obediência sobre tudo à Constituição. É no artigo 267.º n.º5 que se encontra o direito de audição dos cidadãos em todas as decisões que contendam com os seus direitos. Em face disto podemos percepcionar que este ramo do Direito jamais poderá ter como pano de fundo orientador leis inconstitucionais. Será que o direito de audição deverá ser considerado como um direito essencial cuja postergação se subsumirá num ato nulo? Deverá ser um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias essenciais de um estado de direito? Ou deverá apenas ser um direito cuja invalidade culmina com uma anulabilidade, ao contrário do que aconteceria se fosse um direito fundamental? Estas questões serão respondidas também na presente.

Isto porque, há autores que hoje em dia vem defendendo que deveria existir um contencioso de constitucionalidade caso haja lugar a uma aplicação de uma norma inconstitucional por parte da Administração. Neste caso, a Administração deveria abster-se da aplicação de tal norma até esta ser revista e declarada a sua (in)constitucionalidade.

Tal assunto deve ser discorrido pelo simples facto de que, atendendo ao propósito constitucional de defesa do contribuinte, nomeadamente do direito que este tem de ser ouvido, se uma norma sufragar tal premissa, deveria o contribuinte ter ainda oportunidade de lançar mão deste instituto. Desde já se faz a devida remessa para o correspondente ponto onde esta matéria é alvo de exposição.

Em face do exposto, percepcionando a posição soberana que o estado detém para com o contribuinte, é de focar a criação de Impostos e quem tem o poder para os regradar e regular.

Visto que os impostos são deveras intrusivos na esfera do particular tomando em consideração as alterações que existiram ao longo da história percepcionamos a necessidades que os do sujeitos passivos tem para defesa dos seus direitos que hoje em dia se encontram Constitucionalmente inscritos e que sofreram de atrocidades e de sufrágios.

Segundo a perspectiva Aristotélica, o ser humano é *“um animal político porque nasceu para viver em comunidade”*², motivo pelo qual é necessário que exista uma instituição que designe normas que se encontrem subordinadas a princípios comuns e que disciplinem certos e determinados tipos de relações sociais. A Instituição fundamental para a existência de normas numa sociedade é o Estado, através da qual o povo se organiza jurídica e politicamente numa unidade de poder, tendo como contrapartida direta e necessária para a sobrevivência dessa máquina³ o pagamento de Impostos, visto que o Estado necessita de fundo para se regular e por conseguinte para satisfazer as necessidades dos seus cidadãos.

No âmbito da presente, embora a Administração esteja vestida de *lus Imperium*, devemos tomar em consideração que na pendência de um litígio, esta fica despojada das suas vestes, sendo-lhe aplicado o princípio da igualdade, vertido no artigo 13.º n.º1 da Constituição da República Portuguesa⁴.

² JUSTO, António Santos, *Introdução ao Estudo do Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2012 p.15

³ De acordo com o ordenamento Espanhol, o dever de contribuir para a existência de um Estado que incumbe a cada cidadão é *“...un deber general que no puede concebirse sino en relación con la capacidad económica y que aparece informado por los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad; señalando, por otro lado, que el gasto público habrá de conducir a la equidad”*. LAGO, Miguel Ángel Martínez, MORA, Leonardo García de la, CID, José Manuel Almudí, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 12.ª edición, iustel, 2016, pág.76

⁴ De ora em diante designada CRP

Este princípio é pedra basilar do nosso Estado, devendo ser o pano da atuação da Autoridade Tributária e do Estado aquando das suas relações com os particulares. Notando que vivermos num estado social cuja máquina se move com um objetivo a satisfação das necessidades coletivas, nomeadamente educação, segurança, saúde etc., jamais poderá esta máquina sufragar os direitos dos contribuintes a seu bel prazer. É com base neste pensamento que damos enfoque ao direito de audição do contribuinte quer no procedimento quer no processo tributários.

No âmbito desta dissertação, apenas serão tratadas as receitas financeiras de natureza Tributária. Visto que o Direito Fiscal contende diretamente com a esfera patrimonial do Contribuinte, no âmbito desta dissertação será tratada a importância da participação dos cidadãos antes da tomada de decisão final por parte da Administração no procedimento e processo Tributário.

O direito de audição está protegido pela Constituição e jamais poderá ser preterido senão nos termos e nos casos previstos na Lei. No entanto, não poderá uma legislação infra-constitucional violar este princípio.

Por isso, vamos dissecar na presente o direito de audição, os casos em que este jamais poderá ser preterido, e acima de tudo, as consequências que poderão advir para a Administração pela preterição deste direito.

I. Enquadramento e caracterização do Direito de Audição

A autonomização deste capítulo é essencial na presente, uma vez que se deve ter uma percepção do sentido e do alcance do direito de audição para posteriormente compreender o vício que subjaz aquando da postergação deste. É sobre isso que me proponho a escrever no segundo capítulo.

Mas no que alude ao direito de audição, propomo-nos enquadrar e caracterizar o seu sentido no presente capítulo. Enquadramento, na medida em que explanaremos ao longo desta quais os momentos no decurso do procedimento e do processo tributário em que o contribuinte terá obrigatoriamente de ser ouvido e quais as conjecturas em que a sua audição estará dispensada nos termos da lei. Faremos ainda um enquadramento da audição do contribuinte no direito administrativo atendendo a sua subsidiariedade no direito fiscal. Para tal, trataremos de comentar os diversos momentos de formação do ato administrativo enquadrando o direito de audição na sua formação.

Neste capítulo faremos ainda uma distinção entre o procedimento e processo tributário, enquadrando mais uma vez as etapas em que o direito de audição deverá ser exercido, e os meios de reação que estão na mão do contribuinte para que este se possa defender. Em seguida, trataremos ainda de caracterizar o direito de audição, explicando qual o sentido e o alcance das normas que a este se aplicam e a importância que este reveste no nosso ordenamento jurídico.

O propósito deste capítulo é de comentar primeiramente o conceito de “direito de audição”. O que é este? Qual a sua natureza? Qual o seu sentido e alcance? Deverá este ser percepcionado num sentido lato ou estrito? Quais os princípios com este conexos? Mais ainda, para além de percepcionar o exposto supra, deve ainda ser feita uma explanação em sentido extenso da natureza do direito de audição.

Respondendo à primeira questão, o direito de audição é caracterizado como o direito que o contribuinte tem de ser ouvido antes de ser tomada uma decisão por parte da Administração cujos efeitos se repercutirão na esfera jurídica deste e que contendam com os seus interesses⁵.

⁵ Ou seja, sempre que haja lugar a uma decisão por parte da Administração que revista um caráter desfavorável ao contribuinte⁵, antes da tomada deste, deverá este ser notificado para, querendo, exercer o seu direito de

No atinente à natureza do direito de audição, esta advém do artigo 267.º n.º 5 da CRP inserido no TÍTULO IX, que diz respeito à Administração Pública e aos deveres que esta está veiculada, pretendendo com isto que o cidadão tenha uma participação e uma voz ativa nas decisões que lhes digam respeito.

O conceito de direito de audição é essencial e aplicável a ambas as partes *sob iudicio*, existindo distintas fases nas quais este se enquadra⁶.

No que concerne ao direito de audição prévia, *“é de referir que, ao contrário da designação de direito à audiência, que lhe é dada no CPA (artigos 121.º e segs.) e no artigo 45.º do CPPT, em geral, no direito fiscal, é designado por direito à audição. Expressões que, naturalmente, não de ser tidas como sinónimos”*⁷.

No presente será então discorrido o enquadramento constitucional deste e as fases procedimentais e processuais nas quais o direito de audição é uma formalidade essencial e quando poderá haver lugar à sua dispensa.

Apenas em exposição sucinta, cuja explicação se encontra dissolvida ao longo da presente, podemos desde já constatar dois tipos de decisões nas quais o direito de audição prévia existe e não deve ser preterido. Em primeiro lugar em relação à reversão do Processo de Execução Fiscal⁸ e depois sempre que a lei prescrever a sua obrigatoriedade.⁹

Com a explanação destes atos em que a participação do contribuinte se afigura essencial, desde já é perceptível a sua importância e o motivo que nos leva a escrever a presente dissertação. Passemos então ao enquadramento deste no capítulo seguinte e dos princípios que regem o procedimento e processo Tributários e que com este se encontram conexos.

audição. Dizemos que apenas será se o quiser, porque como o próprio nome indica, este é um direito e não uma obrigação. o artigo 60.º n.º2 da LGT prescreve nesse sentido.

⁶ Na fase do procedimento, temos a Autoridade Tributária vs o Contribuinte. Já no processo, este corre os seus termos num Tribunal Administrativo e Fiscal, no qual temos duas partes em pé de igualdade, ou seja Autoridade Tributária e Contribuinte, cabendo ao Tribunal a decisão final sobre o litígio.

⁷ NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 8.ª Edição, Edições Almedina S.A., 2015, pág. 336

⁸ prescrita no artigo 23.º e seguintes da LGT, explanada no ponto 3.2 alínea b) do presente Capítulo I.

⁹ artigo 60.º da LGT o qual prescreve o direito de participação dos contribuintes, dissecado no ponto 3.1. do presente Capítulo I, para onde se remete.

1. Enquadramento principiológico

Antes de aprofundar o enquadramento do direito de audição, cumpre alicerçar o pensamento em alguns Princípios Constitucionais que nos irão guiar no decurso da presente, nomeadamente os que guiam a Administração Pública presentes no Título IX da C.R.P., entre outros dispersos neste Livro.

O Direito de Audição encontra o seu fundamento Constitucional, no artigo 267º n.º5 da CRP. Devemos ter em consideração que este corresponde ao direito de participar na formação das decisões da Autoridade com o propósito de as influenciar¹⁰.

O seu propósito visa assegurar uma tutela preventiva, na medida em que será de evitar a tomada de decisões por parte da Administração que contendam com os interesses dos contribuintes. É em face destes motivos que o direito de audição é uma das fases de criação do ato administrativo, sem a qual este padecerá de deficiências.

É considerado uma formalidade essencial, uma vez que a administração, antes da tomada da decisão final deverá notificar o contribuinte sobre a sua possível decisão de modo a que este se possa pronunciar sobre ela e até apresentar novos meios de prova. No entanto, devemos ter presente que o direito de audição não é uma obrigação. Isto é, o contribuinte, devidamente notificado poderá optar pelo não exercício do seu direito. Mais ainda, nos termos do artigo 60.º da LGT, há casos em que este se encontra dispensado. Nos casos em que este não se encontre dispensado, como formalidade essencial que o é, quando ilegitimamente sufragado, estaremos na presença de um ato administrativo inválido, que por conseguinte será anulável¹¹.

¹⁰ “O direito de audição de que gozam os contribuintes (...) constitui direito constitucional aplicado, enquanto corolário do princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações da Administração Pública que lhe digam respeito, visando assegurar uma tutela preventiva contra qualquer lesão dos seus direitos ou interesses (art.º 267 n.º 5 CRP)”. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 0242/17 a 19 de Setembro de 2018, (relator Casimiro Gonçalves), consultado a 12 de Dezembro de 2018.

¹¹ Hoje em dia já não é discutido na jurisprudência e na doutrina se o ato inválido terá como sanção a nulidade ou a anulabilidade. Será então um ato inválido cuja consequência se funda na anulabilidade. Aqui aplica-se o princípio do aproveitamento do ato, segundo o qual, caso fique efetivamente provado que o ato teria exatamente

O direito de audição é uma fase essencial no âmbito do procedimento tributário. Se esta fase for preterida o contribuinte deverá ter ao seu alcance os meios necessários para reagir perante tal preterição.

Relacionado então com este encontra-se o princípio da **Tutela Jurisdicional efetiva**¹², previsto no artigo 268.º n.º4 da CRP. Este encontra-se conexionado com o direito de audição dos cidadãos, uma vez que se caracteriza por ser um meio constitucional que permite reagir contra atos praticados pela Administração, quando não haja sido dado cumprimento ao direito de audição¹³.

Na esteira do artigo supra é de clara perceptibilidade que aquando da violação de um direito que é devido ao contribuinte, este pode lançar mão de meios judiciais para efetivação do seu direito entretanto violado. Mais ainda, a nenhum cidadão pode ser negado o acesso à justiça para poder fazer valer os seus direitos. Este direito “...*impõem que, para todo e qualquer conflito que mereça composição judicial, seja possível encontrar um Tribunal competente e um meio processual que confira proteção adequada e suficiente aos interesses dignos de tutela jurídica.*”¹⁴.

Atento o facto de que devem existir meios processuais adequados para a defesa de cada direito lesado, os contribuintes podem reagir contra a ofensa destes. Devem ser **impugnados** os atos que os contribuintes sentem estar a violar os seus direitos. No caso em concreto, se ao contribuinte for preterido o exercício do seu direito de audição, este deverá

o mesmo fim caso não tivesse sido preterida uma formalidade essencial, aproveita-se então o ato de modo a manter o nosso ordenamento jurídico estável.

¹² No ordenamento jurídico Espanhol, este princípio é definido como “...*el derecho a la tutela judicial efectiva, y más en concreto el derecho a un proceso público con todas las garantías, no sólo incluye el derecho de acceso a la justicia, sino también, como es obvio, el de hacerse oír por ésta y, por tanto, el de ser emplazado en la forma legalmente prevista...*” PRATS, Ignacio Calatayud, et al, La revisión de actos en materia tributaria, 1.ª edición, Thomson Reuters, 2016, pág.360

¹³ Quanto aos outros princípios que aqui vão ser percorridos, não estão numa relação tão íntima quanto o supra citado, no entanto a sua referência é importante uma vez que se encontram conexos com a atividade da Administração.

¹⁴ NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Procedimento, Principios e Garantías*, Volume I, 1.ª Edição, Edições Almedina S.A., 2017, pág.21

intentar uma ação junto de um Tribunal Administrativo e Fiscal¹⁵, impugnando o ato lesivo pela preterição de uma formalidade essencial, alegando a sua invalidade e requerendo a sua anulabilidade.

No âmbito do Código de Processo nos Tribunais Administrativos¹⁶, este princípio encontra guarida nos termos do artigo 2.º n.º1 e compreende o direito de obter, **em prazo razoável**, e mediante um **processo equitativo**¹⁷, uma decisão judicial que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão que é apresentada em juízo. No seu n.º2 estão compreendidos os processos que estão protegidos ao abrigo deste princípio, para o qual remetemos.

Também deverá ser assegurada a possibilidade de a fazer executar e de obter as providências cautelares¹⁸, antecipatórias ou conservatórias, destinadas a assegurar o efeito útil da decisão.

¹⁵ Sendo estes Tribunais os únicos com competência para julgar esta matéria tendo a sua sentença natureza constitutiva.

¹⁶ De ora em diante designado de CPTA

¹⁷ O que deverá ser considerado um prazo razoável e um processo equitativo? Começando pelo **processo equitativo**, este deve ser entendido num sentido lato, atendendo ao direito que está a ser ofendido/lesado no caso em concreto. Não poderemos afirmar que há direitos lesados mais importantes do que o outros, nem defender que apenas as garantias e os direitos dos contribuintes devem ser tomados em consideração perante a Administração. No atinente ao significado de prazo razoável, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a debruçar-se sobre esta questão e sobre o tempo atendível para uma decisão em prazo. A delonga processual afere-se pela totalidade do tempo do processo, ou seja, desde a sua entrada na secretaria judicial até à prolação de sentença. Podemos então afirmar que *“ocorre violação do direito à justiça em prazo razoável quando relativamente a uma ação de mediana complexidade, que teve número de partes diminuto e em que se verificou a apresentação de meios de prova muito simples e unicamente documental (...) demorou até à prolação de sentença em 1.ª instância um tempo total de 6 anos e 5 meses”*¹⁷. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19 de Abril de 2019, processo n.º12258/15, (relator Sofia David), consultado a 10 de Janeiro de 2018. Neste sentido, a considerar acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente no processo n.º 0783/14 de 11 de Maio de 2017, Processo n.º 0230/03, de 17 de Janeiro de 2007, entre outros em www.dgsi.pt.

¹⁸ Estas têm como objetivo evitar a violação de um direito ou interesse que esteja Constitucionalmente inscrito cujas consequências poderiam ser dificilmente reparáveis e ainda a suspensão dos efeitos que poderão ocorrer. Os requisitos das providências cautelares, é o *periculum in mora* (a demora de decisão na ação principal, causa um prejuízo de difícil reparação ou até mesmo impossível que justifica esse tipo de tutela urgente) *fumus bonus*

Portanto, podemos então concluir que este princípio está intimamente ligado com o direito de audição do contribuinte, mais propriamente quando houver lugar à sua preterição. Nesta medida, sempre que o contribuinte se encontrar ofendido nos seus direitos, deverá junto dos Tribunais lançar mão de expedientes processuais de modo a impugnar o ato Administrativo que o esteja a lesar, neste caso pela preterição do direito de audição.

Também conexionado com o direito de audição está o **princípio da legalidade tributária** ¹⁹ que encontra consagração nos termos do artigo 55.º da LGT, 3.º do Código do Procedimento Administrativo²⁰ e 266.º n.º2 da CRP, uma vez que o prescrito no artigo 8.º da LGT se refere à reserva de lei. Não iremos discorrer sobre este numa dimensão legislativa²¹ uma vez que não há direta relação com o direito de audição.

iuris (verifica-se efetivamente a existência desse direito e está fundamentado) e a *summario cognitio* (o conhecimento sumário dos factos que agora estão a ser trazidos ao Tribunal, permitem concluir pela existência do direito de que o peticionante se arroga titular). Podem ainda lançar mão de um expediente processual cujo objetivo se prenda com a exigência de prática de Atos que são devidos pela Administração, quando estes vejam que o ato que deveria ser praticado não o está a ser.

¹⁹ A título de curiosidade, o princípio da legalidade a nível europeu desempenha uma função diversa da continuada pelo princípio da legalidade interna, ou seja, a Estadual. O princípio da legalidade comunitária “ (...)consiste num conjunto de princípios e de regras jurídicas que visam, principalmente, garantir a efetividade do ordenamento comunitário, a certeza jurídica e a sua aplicação, quer a nível supranacional, quer a nível nacional, ainda que de forma não arbitrária ou mesmo discricionária.” ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *A ciência Jurídica Administrativa* pág. 234

²⁰ Doravante CPA

²¹ Este encontra a sua vertente legal nos artigos 165.º n.º1 alínea i) da CRP e no artigo 103 n.º 2 e 3, estando ligado com a reserva de lei para a criação de impostos. Este princípio adveio das cortes de Coimbra de 1261, sendo na Constituição de 1911 que se afirmou “*com inequívoco vigor o princípio de que a fixação de impostos deve ser feita pelo órgão político representante direto da comunidade nacional ao qual cabe a função legislativa.*” TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Volume I, 3.ª edição, Edições Almedina S.A., 1991, pág.86. No que concerne à **reserva relativa de lei**, esta estende-se principalmente aos elementos essenciais dos impostos presentes no artigo 103.º n.º2 da CRP devendo este ser articulado com o artigo 4.º n.º1 da LGT. Quanto à reserva de lei parlamentar está prevista nos termos do artigo 165.º n.º1 alínea i) da CRP. Resulta de uma leitura atenta do presente que tanto a criação a extinção e a disciplina de elementos considerados essenciais no que aos Impostos concerne, tem de resultar de uma lei parlamentar, não podendo esta matéria ser disciplinada através de um Decreto-Lei do Governo sem a prévia autorização da Assembleia da República. Regime diferente é aplicado às taxas e contribuições, sendo que, nestas é possível a mesma ser alvo de regulamentação

Vamos sim fazer referência a este princípio na dimensão da legalidade da Administração, visto que a preterição do direito de audição se consubstancia na postergação de um ato legalmente exigido cujo desvio ao procedimento comporta uma invalidade do ato. Encontra-se relacionado com *“...a proibição da prática por parte da Administração de atos contrários à lei resultando a invalidade e consequente anulabilidade dos atos que a contrariem. Tudo porque a violação do princípio da legalidade constitui um vício de violação de lei”*²²

É o caso do direito de audição. Atendendo à sua consagração legal, quando este não esteja dispensado, a Administração deverá dar oportunidade ao contribuinte de se pronunciar sobre atos que diretamente o visem.

Segundo este a administração tributária aquando do exercício das suas funções deve ter sempre como fim a prossecução do interesse público, de acordo com os **princípios da legalidade, da igualdade**²³, **da proporcionalidade**²⁴, **da justiça, da**

através de uma reserva de regime geral, ou seja, o Governo poderá disciplinar, extinguir e criar estes tributos desde que obedeça a um regime geral previamente aprovado pelo Parlamento. Culminando este princípio, também o ordenamento jurídico Italiano, entre tantos outros ordenamentos que prosseguem o mesmo ideal, define que *“Il tributo rappresenta una prestazione coattiva, definitiva e pecuniaria, non determinata da un illecito, bensì da un fatto lecito, predominato ex lege”* MAZZOCCHI, Stefano, *Lineamenti di diritto tributario*, 1.ª edizione, Gouffrè Editore, S.p.A. Milano, 2015, pág.3

²² NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, op.cit., pág.106

²³ Previsto nos termos artigo 13.º da CRP. *“Mesmo quando a igualdade social se traduza na concessão de certos direitos ou até de certas vantagens especificamente a determinadas pessoas - as que se encontram em situações de inferioridade, de carência, de menor proteção - a diferenciação ou a discriminação (positiva) tem em vista alcançar a igualdade e tais direitos ou vantagens configuram-se como instrumentais em face desse fim”* MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, op.cit., pág.315. Podemos socorrer-nos do ordenamento jurídico espanhol para dissecar este princípio. O Tribunal Constitucional afirma que este deve ser maleável, devendo ser reconhecida *“...una cierta desigualdad cualitativa en el tratamiento de las diferentes situaciones de capacidad económica es indispensable, y ello no sólo para hacer efectiva esa igualdad de resultado a que aspira la Constitución, sino también por la abierta vinculación del sistema tributario con muy variados objetivos políticos, económicos y sociales que hacen el deber de contribuir un instrumento tendente hacia la solidaridad”*. LAGO, Miguel Ángel Martínez, MORA, Leonardo García de la, CID, José Manuel Almundí, op.cit., pág.87. É então conclusivo que o princípio da igualdade deve tomado em consideração para tratar situações iguais de maneira igual, e situações desiguais de maneira desigual, desde que essa maneira seja considerada como um tratamento justo.

imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

Gomes Canotilho e Vital Moreira defendem que o princípio cuja consagração está feita no artigo 266.º, n.º2 da CRP se desdobra em duas dimensões.

Desdobra-se numa dimensão negativa relacionada com o princípio da prevalência da lei, uma vez que a Administração tem de se submeter e conformar às leis, caso contrário estaremos perante uma ilegalidade. Já no que concerne à dimensão positiva do princípio da prevalência da lei, o mesmo prescreve que a Administração apenas poderá atuar tendo por base a lei ou uma autorização, estando este previsto nos termos do artigo 3.º do CPA.

Segundo este artigo resulta um dever de obediência dos órgãos da Administração Pública aos termos da lei e, por conseguinte, do Direito, tomando em consideração os poderes que lhes foram atribuídos, devem respeitar as normas e ainda os princípios de direito Internacional. Este princípio é de fulcral referência no âmbito da presente, uma vez que a Administração se deve conformar às lei, nomeadamente no atinente ao direito de audição.

Se este é um direito constitucionalmente inscrito nos termos do artigo 8.º da LGT, dado as garantias dos contribuintes estarem sujeitas ao princípio da legalidade, ao considerarmos que o direito de audição é uma garantia dos contribuintes não pode a Administração simplesmente descurar esse princípio. Aquando da revisão do CPA, ficou definido que *“(...)as disposições nele constantes, designadamente as relativas às garantias dos particulares, se aplicam subsidiariamente aos procedimentos administrativos especiais. (...) Assim, poderá colocar-se agora a questão, porventura vazia de conteúdo prático, de saber de o princípio da legalidade previsto no CPA é aplicável ao procedimento Tributário, vinculando a atuação da Administração Tributária, verificando-se designadamente a exigência da sua obediência ao direito. Porém, independentemente desta restrição ao âmbito de*

²⁴ Este princípio encontra guarida legal nos artigos 46.º e 55.º da LGT, 18.º da CRP e 7.º do CPA. Deste decorre a exigência de que todos os atos que forem tomados por parte da Administração no que concerne ao procedimento tributário devem ser adequados e necessários para atingir os seus objetivos. A Administração está proibida de impor aos contribuintes obrigações que não se coadunem com os fins que visa prosseguir, e por outro lado, os contribuintes estão obrigados a colaborar com a Administração.

*aplicação do princípio da legalidade previsto no CPA, não há dúvidas relativamente à vinculação da Administração Tributária à lei e ao direito.*²⁵

Ou seja, dissolvidas estão as dúvidas se este princípio administrativo se poderia aplicar ao procedimento e processos Tributários. Não devemos olvidar que, no que não estiver previsto na legislação Tributária, são subsidiariamente aplicadas as normas constantes do Código de Procedimento Administrativo e demais legislação Administrativa.²⁶

Concretizando, resta referir que a violação deste princípio gerará um ato inválido que poderá ser anulado. O contribuinte que veja os seus direitos afetados, poderá lançar mão de todos os meios tutelares gratuitos para fazer valer o seu direito. Este vício ocorrerá uma vez que por força do princípio da legalidade, a Administração está vinculada à lei e não a poderá violar. Muito menos poderá preterir formalidades de formação do ato Administrativo legalmente previstas. Se assim o fizer, o contribuinte que se vir lesado, por força do princípio da tutela jurisdicional efetiva, poderá lançar mão de expedientes processuais, uma vez que o ato administrativo padece de um vício de forma por preterição de uma formalidade essencial. Isto por conseguinte, leva a que o ato não possa brotar no ordenamento jurídico produzindo todos os seus efeitos.

Atentos no facto de que o contribuinte dispõe de um ano para impugnar o ato administrativo lesivo junto de um Tribunal Administrativo e Fiscal, sendo que, pelo decurso deste prazo o ato se estabiliza no ordenamento jurídico, não podendo ser alvo de impugnação.

Resta apenas fazer uma breve referência ao **princípio do contraditório**, que é tratado como um *“princípio estruturante do ordenamento jurídico português que visa assegurar às partes a possibilidade de participarem efetivamente no desenvolvimento de todo o litígio, isto é, assegurar a possibilidade da parte influenciar a formação da decisão quer na parte relativa à matéria de facto, quer em sede probatória quer, por fim, no plano estritamente jurídico ou de direito”*²⁷.

²⁵ NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, op.cit., pág.107

²⁶ Cfr. artigo 2.º c) da LGT.

²⁷ conforme define o Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 09251/15 datado de 28 de Abril de 2016, (relator Anabela Russo), consultado a 13 de Janeiro de 2018.

Está reconhecido no artigo 45.º da LGT. Não só o mesmo se refere à audição do contribuinte, mas também da Autoridade Tributária. Por força deste, sempre que uma decisão seja capaz de afetar os direitos quer do contribuinte, quer da AT, deverão estes ser ouvidos.

2. O Direito de Audição no Direito Administrativo

O objetivo deste ponto prende-se com a explanação da aplicação do direito Administrativo ao Procedimento e ao Processo Tributário e em que fase de formação do ato Administrativo se encontra o direito de audição do contribuinte.

O Código de Procedimento e Processo Tributário²⁸ considera o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e o Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicáveis como legislação subsidiária. Ou seja, é através do que está expresso na letra da lei Tributária que, em tudo que esta não tenha regulado, será subsidiariamente aplicado o direito Administrativo²⁹.

Na esteira dos ensinamentos do Prof. Freitas do Amaral, podemos considerar que a relação jurídica de direito administrativo é uma relação que confere poderes de autoridade, ou então que impõe restrições de interesse público à Administração para com os particulares, ou vice versa. Em consequência disto são atribuídos direitos ou impostos deveres públicos, aos particulares, perante a Administração. É este o pano de fundo orientador da atuação legislativa no âmbito da competência dos tribunais administrativos e fiscais.

²⁸ Doravante CPPT

²⁹ o **princípio da legalidade da administração** consiste na subordinação da administração e das suas atividades à lei. Isto significa que *“(...) a Administração está sujeita a um bloco normativo composto por normas da União Europeia, normas constitucionais, direito internacional, leis ordinárias e regulamentos. Daí que a doutrina tenha substituído a expressão princípio da legalidade, pela expressão princípio da juridicidade”* ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *A ciência Jurídica Administrativa*, op.cit., pág. 224. Este *“desenvolve-se, fundamentalmente, em duas vertentes: a negativa, expressa no princípio da prevalência da lei, e a positiva, consubstanciada no princípio da precedência da lei. Da primeira das referidas vertentes decorre que os atos da Administração devem conformar-se com as leis, sob pena de ilegalidade, e, da segunda, que a Administração só pode atuar com base na ou mediante autorização da lei.”* Parecer do Conselho Consultivo da PGR, nº do documento PPA19960320000800, pedido de 08-02-1996.

“A evolução do Direito Administrativo contém esse profundo paradoxo: o direito administrativo nasceu com o Estado, sendo que agora se afirma e se desenvolve sem a sua referencialidade ou para além dele”³⁰

Devemos perceber então que o Direito administrativo se deve definir como *“o ramo do Direito Público constituído pelo sistema de normas jurídicas que regulam a organização e o funcionamento da Administração Pública bem como as relações por ela estabelecidas com outros sujeitos de direito no exercício da atividade administrativa de gestão pública”³¹*.

Segundo Marcello Caetano o Direito Administrativo é *“o sistema de normas jurídicas que regulam a organização e o processo próprio de agir da Administração Pública e disciplinam as relações pelas quais ela prossiga interesses coletivos podendo usar de iniciativas e do privilégio da execução prévia”³²*

No que concerne ao direito de audiência³³ é no direito administrativo que nos vamos alicerçar em tudo que não esteja previsto no direito fiscal. Para que se percepcione em que fase esta audiência teria lugar, cumpre fazer uma breve referência às diversas fases do Ato Administrativo.

As fases de formação do Ato Administrativo são quatro, nas quais se inclui a **fase preparatória, a fase da preparação da decisão, a fase constitutiva** e, por fim, a **fase integrativa de eficácia**. Atentos no seguinte esquema, de modo a percepcionar as diversas fases de formação do ato administrativo:

1. Fase preparatória
 - 1.1. Fase da iniciativa.
 - 1.2. Fase instrutória.
 - 1.3. Fase da audiência dos interessados.
2. Fase da preparação da decisão.

³⁰ ANTUNES, Luís Filipe Colaço. O Direito Administrativo sem Estado: crise ou o fim de um paradigma? Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p.141.

³¹ AMARAL, Diogo Freitas de, *Curso de Direito Administrativo- Vol.I*, Almedina, Edições Almedina, S.A. 1987, p.130.

³² CAETANO, Marcello, Manual de Direito Administrativo, 1.ª Edição, 5.ª reimpressão, Livraria Almedina, Coimbra, 1994, pág.43

³³ No antigo CPA, era denominado de audiência dos interessados.

3. Fase constitutiva.

- Ato simples.
- Ato composto:
 - Ato complexo em sentido amplo
 - Ato continuado
 - Ato composto em sentido estrito

4. Fase integrativa de eficácia.

Quanto à **fase preparatória**, é nesta que são definidos os trâmites para preparar o ato principal do procedimento. Este provavelmente não produz efeitos externos. Nesta fase não se incluem os antecedentes procedimentais, como é o caso, por exemplo, de uma queixa. Os atos preparatórios que aqui são mencionados, poderão ter uma autonomia funcional na medida em que ocorrem antes do ato principal. Se estes forem produtores de efeitos externos, o sujeito afetado, poderá lançar mão da impugnação contenciosa, na medida em que, devido à produção de efeitos externos, estão a afetar a situação dos interessados.

Dentro da fase preparatória encontramos a **fase da iniciativa, a fase instrutória e, a audiência dos interessados**.

No que à **fase da iniciativa** concerne, ou do arranque do procedimento é nesta que se incluem todos os atos e formalidades que vão dar início ao procedimento. Cumpre referir que a mesma pode ser por parte dos particulares, por exemplo numa obra de edificação), ou por parte da administração. No tocante a esta última, a iniciativa pode ser oficiosa, quando é iniciada pelo próprio órgão com competência para a prática do ato principal, ou não oficiosa. Esta ocorre quando a iniciativa é tomada por um órgão que não é o competente para a prática do ato principal, como por exemplo, a expropriação de um terreno por parte de uma câmara, na qual a declaração de utilidade pública compete a um ministro.

Já a **fase instrutória** é caracterizada por ser a fase que *“...permite criar as condições para que o agente possa determinar o conteúdo do ato principal do procedimento do melhor modo, em ordem à prossecução do interesse público concreto”*³⁴. O órgão competente para dirigir esta fase é, em princípio, o órgão competente para a decisão final, sendo que nesta, podem ainda existir diligências consultivas, probatórias ou pareceres (sendo

³⁴ OLIVEIRA, Fernanda Paula, DIAS, José Eduardo Figueiredo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 3ª Edição, Edições Almedina S.A., 2013, pág.205

estes de caráter facultativo ou obrigatório consoante as situações).

Existe por fim ainda uma terceira fase, a **audiência dos interessados**. É passível de afirmar que a audiência dos interessados é feita antes de tomada a decisão final por parte da Administração. Esta encontrava guarida nos termos do artigo 100.º n.1 do CPA. A mesma tem como pano orientador o disposto nos termos do artigo 267.º n.º5 da CRP, que consagra o direito de participação dos cidadãos. Este define que os cidadãos tem de ser ouvidos antes que seja tomada alguma decisão que os afete, nomeadamente quando esta possa afetá-los nos seus interesses legitimamente protegidos.³⁵ Para além de estar previsto no artigo 267.º n.º5 da CRP, no âmbito do direito Administrativo este encontra guarida no artigo 12.º do CPA. Este princípio é acolhido no procedimento tributário no art. 60.º da LGT e no art. 45.º do CPPT.

Esta é a fase que mais nos importa para percepcionarmos ou não se a preterição desta levará a uma invalidade do ato, e por conseguinte à nulidade ou anulabilidade deste³⁶. O direito de audiência encontra guarida nos termos do disposto no artigo 121.º n.º1 do CPA, segundo o qual *“...os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta.”*³⁷ Esta norma comporta uma exceção³⁸ segundo a qual pode haver dispensa da audiência quando houver uma urgência na decisão. No entanto a decisão final tem estar devidamente fundamentada, indicando quais as razões que conduziram à não realização da audiência.³⁹ Note-se que sempre que a decisão seja favorável ao contribuinte, este não terá de ser ouvido.

Na esteira do Supremo Tribunal Administrativo, a audiência prévia é considerada uma *“...formalidade essencial, de cumprimento obrigatório em todos os casos, a não ser que se esteja perante alguma das situações previstas no artigo 103.º alíneas a), b) e*

³⁵ No antigo CPA de 1996, estava consagrado *“...o chamado princípio da dupla decisão: a Administração está hoje obrigada a elaborar em projeto de decisão devidamente fundamentado, projeto esse que será comunicado ao interessado para que este se pronuncie sobre ele, só depois devendo a Administração tomar a decisão final”*

OLIVEIRA, Fernanda Paula, DIAS, José Eduardo Figueiredo, op.cit., pág.208

³⁶ Estes regimes serão alvo de explanação no capítulo II, ponto 2 alínea b).

³⁷ Itálico nosso, transcrição do artigo 212 n.º1 do CPA

³⁸ peticionada no artigo 124.º n.º1 do CPA

³⁹ cfr. artigo 124.º n.º1 a) do CPA

*c) do Código do Procedimento Administrativo, ou quando ocorra alguma das hipóteses contempladas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, que permitem ao órgão instrutor dispensar a audiência ; em tais casos deverá a Administração proferir decisão fundamentada, da qual constem os motivos pelos quais entenda não haver lugar a audiência ou dever a mesma ser dispensada*⁴⁰

Quando a Administração pretira esta fase, estaremos perante um ato inválido cuja sanção se prende com a anulabilidade do ato por postergação de uma formalidade essencial. No entanto, esta pode degradar-se em formalidade não essencial, quando efetivamente se prove que a decisão seria exatamente a mesma, insuscetível de qualquer alteração se o contribuinte houvesse participado anteriormente. Este é o princípio do aproveitamento do ato⁴¹.

No que concerne à segunda fase do ato, esta é designada de **preparação da decisão**. Esta é uma fase deveras simples, sendo esta a fase na qual poderão ser requeridas diligências complementares, de modo a que seja elaborado um relatório para clarear algumas dúvidas que possam ainda existir.

A terceira fase é designada de **a fase constitutiva**, na qual se toma uma decisão final tomando em consideração tudo o que foi elaborado/recolhido até então. O ato praticado nesta fase pode ser um ato simples, o qual se caracteriza por conter apenas uma declaração, ou um ato composto, o qual contém várias pronúncias. O ato composto pode ser caracterizado por ser um ato complexo em sentido amplo⁴², um ato continuado⁴³ ou um ato composto em sentido estrito⁴⁴.

Por fim, temos a **fase integrativa de eficácia**, sendo esta a última fase do ato

⁴⁰ Acórdão do supremo Tribunal Administrativo, datado de 07 de Maio de 2003, no processo 0373/03, (relator Angelina Domingues) consultado a 10 de Fevereiro de 2018.

⁴¹ o qual será tratado no Capítulo II, ponto 2, alínea b) II (um) , para o qual se remete.

⁴² Um ato complexo em sentido amplo, é caracterizado pelo facto de que as pronúncias dos vários órgãos tendem todas no mesmo sentido.

⁴³ Já no que concerne aos atos continuados, estes caracterizam-se por apenas um sujeito emitir várias pronúncias diferidas no tempo, mas como se estas se tratassem de um só ato.

⁴⁴ Por fim, cumpre explicitar o significado de atos compostos em sentido estrito, sendo estes aqueles nos quais existe uma colaboração direta entre duas autoridades, sendo que, a uma delas cabe o papel de decidir, enquanto que a outra terá um papel secundário.

administrativo. Esta depreende duas subfases, sendo estas a modalidade dos atos integrativos e a comunicação dos atos administrativos. No tocante à modalidade dos atos integrativos, estes podem ser da parte da própria administração, onde se encontram os atos de controlo preventivo, sendo estes os vistos e as aprovações, ou por parte dos particulares, onde estão presentes os atos de adesão dos particulares, nos quais a eficácia dos atos administrativos necessitam da declaração de aceitação por parte do destinatário.

Para finalizar, cumpre falar da comunicação dos atos administrativos, que deve ser feita nos termos do disposto no artigo 268.º n.º3 da CRP, sendo que as formas possíveis de comunicação é através da publicação ou da notificação.

A comunicação em princípio não é regra de eficácia⁴⁵ do ato, uma vez que, no nosso ordenamento jurídico os atos administrativos são receptícios, ou seja, não necessitam do conhecimento do particular para produzirem os seus efeitos. Mas à regra, existe uma exceção. Nos atos impositivos⁴⁶ o conhecimento do ato por parte do destinatário é requisito para a sua eficácia. A eficácia poderá ser externa ou interna. Nas palavras do Prof. Dr. Colaço Antunes, a **eficácia externa** “...dá conta dos efeitos externos que se produzem como resultado da fase integrativa de eficácia do procedimento Administrativo e implicam que o ato seja uma realidade jurídica que deve ser tomada em conta pelo destinatário”⁴⁷, sendo esta um pressuposto da executoriedade do ato. Ou seja, “*eficácia não quer dizer exatamente entrada em vigor dos efeitos jurídicos do ato, mas antes um pressuposto jurídico desta, de modo que o ato resulta obrigatório ainda que os efeitos sejam diferidos no tempo, como acontece com as cláusulas acessórias de natureza suspensiva*”⁴⁸.

Tendo em conta o exposto, é ainda passível afirmar que um ato para ser eficaz pode ainda depender da prática de outro ato de natureza análoga por parte da Administração para produzir os seus efeitos.

⁴⁵ Cumpre referir que a **validade** e a **eficácia** do ato Administrativo são consideradas figuras distintas, na medida em que a validade está relacionada com a conformidade do ato com o direito, enquanto que a eficácia se relaciona com as consequências jurídicas que o ato administrativo carrega. No que concerne à validade do Ato Administrativo, esta será explicada no capítulo II, ponto 2 alínea b).

⁴⁶ sendo estes aqueles cuja execução depende do conhecimento e colaboração do destinatário

⁴⁷ ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *A ciência Jurídica Administrativa*, op cit. pág.333

⁴⁸ ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *A ciência Jurídica Administrativa*, op.cit., pág.334

Já no que concerne á **eficácia interna** do ato, já estamos a falar de uma eficácia material, na medida em que para o ato produzir eficácia externa, este tem de ter o seu conteúdo regulador válido, uma vez que este é pressuposto para a sua existência. Normalmente, os dois tipos de eficácia produzem-se de forma simultânea através da notificação ou publicação do ato Administrativo. Questão que apenas cumpre referir é que um ato pode ser nulo, na medida em que é externamente eficaz, desde que sejam devidamente notificados, mas, no entanto, não possui eficácia interna. A questão da nulidade do ato não é merecedora de discussão no presente ponto. Deve ser ideia presente que um ato nulo nunca poderá ser consolidado no nosso ordenamento jurídico, sendo que, entre a nulidade e ineficácia interna do ato administrativo existe uma interligação, sendo que, o ato nulo não produz efeitos *ab initio*.

Podemos então fazer um apanhado do presente ponto através das seguintes conclusões. Ao procedimento e processos Tributários, por imposição legal, em tudo o que não esteja previsto nesta legislação, devemos amparar-nos do direito Administrativo. Uma das fases de formação do ato administrativo que mais nos importa para que este surja no nosso ordenamento jurídico e não padeça de deficiências, prende-se com a audição do contribuinte. Este é exercido pelo contribuinte de modo a que se possa proclamar sobre a decisão que a Administração pretende vir a tomar e que contende com os seus direitos e interesses. Se não contender, isto é, se a decisão lhe for favorável esta é dispensada. O direito de audição, como o próprio nome diz, não é uma obrigação, mas sim um direito. Está no livre arbítrio do contribuinte o seu não exercício. Não pode é ser postergado pela administração. E para que este se possa pronunciar a Administração está obrigada a notifica-lo para esse efeito, devendo essa notificação ser devidamente fundamentada e conter todos os elementos essenciais para a sua defesa e ser perceptível ao homem comum. No exercício deste direito o contribuinte pode apresentar novos elementos, novos meios de prova e até requerer a audição de testemunhas. Pode ainda demandar que a sua audição seja oral e não escrita. Após esta, a Administração tem de fundamentar a sua pretensão de atendibilidade ou não dos novos meios de prova requeridos/apresentados.

Posto isto, se esta fase for omitida, estamos na presença de um ato administrativo inválido e consequentemente anulável.

Após percepcionarmos a formação do ato administrativo, e percebermos que a fase

da audiência dos interessados é parte da fase preparatória do nascimento do ato administrativo, vamos então perceber no que se traduz o direito de audiência no procedimento e processo Tributário.

3. O Direito de Audição no Procedimento e Processo Tributário

Antes de iniciar o presente capítulo cumpre fazer uma breve explanação sobre a diferença entre procedimento e processo Tributário, uma vez que estas figuras jamais deverão ser confundidas. Devemos então colocar estes em dois patamares salientando o seguinte facto: o procedimento decorre perante a Autoridade Tributária, sendo este o órgão que decide, ou seja o órgão máximo. Já no que concerne ao processo Tributário, podemos afirmar que este corre perante um Juiz, ou seja, num Tribunal.

Quando houver lugar à violação do direito de audição, e esta ocorrer no âmbito do procedimento tributário e no processo aquando dos procedimentos que neste são enxertados, poderá o contribuinte lançar mão dos meios impugnatórios processuais à sua disposição junto de um Tribunal Administrativo e Fiscal. É sobre a diferença entre o direito de audição no âmbito do procedimento e do processo que me comprometo a dissecar nos pontos 3.1 e 3.2.

No entanto, para libertar o pó que ainda poderá pairar nas nossas cabeças, antes de nos debruçarmos sobre isto, devemos fazer um apanhado sobre o direito de audição, a sua definição, e os seus objetivos.

O princípio da participação procedimental dos cidadãos, encontra-se vertido no artigo 267º, nº 5, da CRP, sendo que a Autoridade Tributária deve comunicar a provável decisão ao sujeito passivo devendo esta estar devidamente fundamentada. A questão que se pode colocar no âmbito deste princípio, é de saber o que a Constituição entende por participação, uma vez que este artigo é subjetivo. É passível de considerar que *“o direito de audiência prévia, assume a configuração de um direito subjetivo legal-procedimental, instituído pelo legislador ordinário com vista ao cumprimento de diretrizes constitucionais”*⁴⁹.

A audição do interessado já fez correr muita tinta na jurisprudência e na Doutrina, uma vez que existem autores que defendem que o mesmo se consubstancia num direito

⁴⁹ opinião vertida no artigo de Felipe de Castro Santos, *“Algumas Notas soltas acerca do direito de audiência prévia do contribuinte no procedimento Tributário”*, in III Curso de Pós-graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

fundamental.⁵⁰ A considerar este como um direito fundamental por conseguinte, a sua preterição na formação do ato pressupõe a violação dum direito fundamental de defesa. E, em última ratio, caso esta fosse a opinião assente, a preterição deste direito inquinaria o ato e por conseguinte levaria à sua nulidade e não á mera anulabilidade,

Hoje em dia é aceite pela doutrina e pela jurisprudência que a preterição do direito de audição consubstancia numa invalidade do ato em si cuja sanção é a anulabilidade. Mais ainda, neste regime é aplicado o princípio do aproveitamento do ato segundo o qual, se efetivamente se provar que a audição do contribuinte na fase de formação do ato, levaria a Administração a tomar efetivamente a mesma decisão, há uma degradação de uma formalidade essencial em não essencial, de modo a manter uma estabilidade no nosso ordenamento jurídico.

Por fim, resta salientar que a decisão da administração, deve ser fundamentada de facto e de direito, sendo este tema tratado em capítulo próprio., nomeadamente no ponto 3.2.

Percepcionando então o sentido e o alcance do direito de audição num todo, vamos então debruçar-nos sobre este no âmbito do procedimento e processo Tributário.

⁵⁰ Um dos autores que defende este como um direito fundamental é o Prof. Dr. Marcelo Rebelo de Sousa. Sobre isso *vide* a sua obra Lições de Direito Administrativo, Volume I, Lex, Lisboa 1999, páginas 499 e seguintes.

3.1. No Procedimento Tributário

No âmbito deste ponto, faremos uma breve explanação sobre as diversas fases do procedimento tributário, enquadrando a fase na qual o direito de audição dos contribuintes se subsume e não poderá ser preterido, salvo nas razões expressas na lei.

O procedimento Tributário compreende todos os atos previstos no artigo 44.º do CPPT, sendo que no decurso de todos estes deverá o procedimento seguir o princípio do contraditório. Por força deste devem os contribuintes participar nas decisões que os afetem, através da sua audição, quando não esteja legalmente dispensada, conforme artigo 45.º n.º 1 do CPPT.

Este inicia-se por ação dos interessados ou da Administração⁵¹ e compreende toda a sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários, nos termos do artigo 54.º da LGT para o qual desde já se remete⁵².

Embora o procedimento tributário siga a forma escrita⁵³ o direito de audição do contribuinte poderá seguir a forma escrita ou a forma oral. Caso se opte por esta última, as declarações terão de ser reduzidas a termo, conforme artigos 60.º da LGT e 45.º do CPPT. A entidade instrutora do processo não lhe pode impor uma das duas formas legalmente admissíveis para o exercício do seu direito.

No entanto, no âmbito do procedimento tributário, ao contrário do anunciado no artigo 102.º n.º 1 do CPA, não se prevê que a entidade instrutora do procedimento esteja obrigada a convocar o interessado para uma audiência oral, estando apenas previsto que ao titular do

⁵¹ nos termos e nos efeitos do artigo 69.º da LGT.

⁵² No que concerne à competência para o procedimento Tributário é facto aceite que esta pertence à administração. Cumpre referenciar que, nos termos do artigo 10.º da LGT é aos serviços periféricos locais a quem está incumbido em primeira instância dirigir o procedimento. Se, porventura este for declarado incompetente, está obrigado a no prazo de 48 horas, enviar o requerimento que lhe foi apresentado para o serviço competente ficando o valer o prazo em que o requerimento foi aceite pelo órgão que foi declarado incompetente, conforme previsto no artigo 61.º n.º 2 da LGT. É então ao órgão competente, que em caso de dúvida será o do domicílio do sujeito passivo, ou do interessado, a quem compete a instrução e provavelmente a decisão. Digo provavelmente porque, poderá haver uma disposição legal que prescreva que o órgão instrutor não será o órgão decisor.

⁵³ conforme previsto no artigo no artigo 45.º da LGT.

direito de audição seja concedido um prazo para exercer o direito através de uma das formas descritas pela lei: forma oral ou escrita⁵⁴

Antes de entrar no tema propriamente dito, satisfaz fazer referência às diversas fases do procedimento Tributário, de modo a que este seja entendido no seu todo. Esta divide-se em quatro fases: A **fase da iniciativa**, a **instrução**, a **decisão** e a **integração de eficácia**. Pode acontecer contudo que, atento o princípio da economia dos atos, alguma destas fases seja preterida, se for considerada desnecessária.

Vejamos antes demais os participantes no procedimento tributário. Neste, encontramos o **sujeito passivo do Imposto**⁵⁵, sendo este aquele sobre o qual recai a obrigação de pagar o imposto o qual pode ser um sujeito passivo direto ou indireto.⁵⁶

⁵⁴ “Parece de concluir que, no procedimento tributário, embora o titular do direito de audiência tenha de aceitar a forma oral de exercício, quando tal for considerado mais conveniente pela entidade instrutora, poderá escolher a ocasião para exercer tal direito, dentro do prazo fixado, sem prejuízo de o interessado dever compatibilizar este exercício com a disponibilidade da entidade instrutora, que, por sua vez, deverá procurar possibilitar esse exercício, tudo em sintonia com os deveres recíprocos de colaboração que a lei lhes impõe (art.º 59.º, n.º 1 da LGT).” Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14 de Abril de 2016, processo 00071/07.9BEPNF, (relator Ana Patrocínio), consultado a 13 de Outubro de 2018.

⁵⁵ “son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias” SERRANO, Juan Martín Queralto Caramelo Lozano, LÓPEZ, José Manuel Tejerizo, e OLLERO, Gabriel Casado, *Curso de derecho financiero y tributario*, 27ª edição, Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.a.), 2016, pág.283. Este ordenamento, assemelha-se em vários pontos com o nosso. Com a leitura deste preceito é perceptível que o fator principal é o pagamento do imposto, “el sujeto pasivo, a tenor de la LGT, es quien asume por mandato de la ley la posición de deudor de la cuota tributaria frente a la Hacienda publica, incumbiéndole asimismo otros deberes y prestaciones de carácter accesorio o instrumental respecto a la obligación tributaria principal” SERRANO, Juan Martín Queralto Caramelo Lozano, LÓPEZ, José Manuel Tejerizo, e OLLERO, Gabriel Casado, op.cit., pág.284.

⁵⁶ No nosso ordenamento jurídico o sujeito passivo direto, é aquele que deu origem ao facto tributário, ou seja, a pessoa que com ele tem uma relação pessoal e direta. Por exemplo, é sobre o titular de um bem imóvel é o que recai o IMI. Já o sujeito passivo indireto, é o responsável subsidiário, ou seja, embora não tenha sido ele quem praticou o facto que deu origem à dívida tributária, é este quem responde aquando da falha do sujeito passivo direto. Os motivos pelos quais será chamado é porque, de certa forma se relaciona com o sujeito que o praticou, nomeadamente através do responsável subsidiário ou do mecanismo de retenção na fonte. Esta encontra disciplina legal no artigo 20.º da LGT

No que respeita á tributação, esta advém do facto de o sujeito passivo direto ter praticado algum ato que a desencadeou. A tributação pode ser singular ou solidária, sendo esta última a que nos importa mais.

No que concerne á **tributação solidária**, no nosso ordenamento existem três soluções para a mesma, sendo elas a separação⁵⁷, a comunhão⁵⁸ ou a solidariedade, sendo esta última a adoptada pelo nossos sistema. A solidariedade está prevista no artigo 512.º do CC, segundo o qual a obrigação é denominada de solidária quando cada um dos devedores existentes no âmbito da obrigação responde pela prestação integral e este aos outros libera, não obstante o direito de regresso que a este último assista. No regime tributário, a solidariedade apenas terá lugar nos casos previstos por e na lei. No âmbito do direito tributário, esta encontra-se prevista no artigo 21.º da LGT, segundo o qual quando os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária⁵⁹.

É então agora o momento de analisar as fases do procedimento Tributário.

No que alude á **fase da iniciativa**, esta poderá ser por parte do contribuinte, por parte da Administração Tributária, ou poderá caber tanto a um como a outro⁶⁰. Estamos então agora no momento em que será iniciado efetivamente o procedimento tributário. Atentos no seguinte esquema, que seguiu os ensinamentos do Professor Joaquim Freitas da Rocha.

⁵⁷ Nesta cada sujeito passivo responderia em função do pagamento da parte da dívida que lhe compete. P.ex., A- 10%, B-30%, C- 20%, D-40%.

⁵⁸ Segundo este regime a dívida apenas ficaria extinta com um ato cívico global de todos os credores. Esta não se me afigura uma solução que deverá ser adoptada no nosso ordenamento, uma vez que nos surgiriam entraves no património de mão comum. Este é um património único que é titularizado por várias pessoas ao mesmo tempo.

⁵⁹ Se estivermos perante a liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada, como é a grande parte delas, está definido por lei que os sócios ou membros desta serão responsáveis solidariamente pelos impostos em dívida. Isto depreende que quando o devedor originário incumpra com o seu dever de liquidar um imposto no prazo legal, poderá o Estado impor tal pagamento aos que para com este são responsáveis solidários.

⁶⁰ conforme artigo 69.º da LGT



Vamos então falar sobre a **iniciativa Administrativa**, ou por parte da Administração. Um exemplo de procedimento tributário cuja iniciativa incumbe exclusivamente à Administração são os procedimentos de orientações genéricas.⁶¹

Mais dois casos se podem constatar como de iniciativa administrativa, sendo eles o procedimento de derrogação do sigilo bancário previsto no artigo 63-B da LGT e o procedimento de avaliação indireta, que segue os termos do artigo 83.º e seguintes da LGT.

Portanto, seguindo então o esquema supra, podemos estar na presença de uma **iniciativa oficiosa** por parte da administração tributária ou de uma **iniciativa não oficiosa**.

A **iniciativa oficiosa** prende-se com o facto de que a administração está legalmente obrigada a iniciar o procedimento quer seja ou não da vontade dos sujeitos⁶². A

⁶¹ “são os atos do poder de direção típico da relação de hierarquia administrativa, os quais dão faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos da administração tributária, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem – mediante interpretação ou integração – entender-se as normas e princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar” Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Maio de 2006, processo n.º 02662, (relator Almeida Lopes) consultado a 3 de Fevereiro de 2018.

⁶² Um exemplo desta é o procedimento de avaliação indireta, que ocorre quando a Administração tem dúvidas fundadas em relação a um determinado sujeito passivo, motivo pelo qual o procedimento de avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou dos bens tributáveis de determinado sujeito passivo a partir de indícios ou presunções e de outros elementos que estejam na disposição da Administração. Neste procedimento

fase de iniciativa não Administrativa, ou por parte do contribuinte pressupõe que a iniciativa advenha do contribuinte, uma vez que não haverá lugar à prática de nenhum ato por parte da Administração⁶³. Resta apenas falar da **iniciativa intermédia**. Esta é assim denominada uma vez que a iniciativa pode caber tanto à Administração ou ao contribuinte.⁶⁴

Após a fase da iniciativa, eis que surge a **fase da instrução**, que se considera a fase de recolha e análise do material probatório que entretanto foi coleccionado, que poderá ter por base elementos que o próprio sujeito passivo forneceu, ou que foram obtidos pela Administração Tributária. Esta cabe ao órgão da administração tributária que será em princípio competente para a decisão final, por respeito à regra da inerência da cumulação. Digo em princípio, porque poderá a lei dispor em sentido diverso⁶⁵. No que respeita aos meios de prova, em princípio não haverá proibição de prova, sendo admitidas todas as provas em direito válidas⁶⁶.

Chegamos agora à **fase da decisão**, que é a mais importante no âmbito da presente dissertação, na medida em que é antes desta que o direito de audição do contribuinte não deverá ser preterido. É nesta que o órgão Administrativo irá formar a sua vontade. No entanto, existem casos legislados segundo os quais a administração poderá não estar obrigada a decidir. Será o caso em que o prazo legal de revisão do ato tributário foi

o ónus da prova de que se encontram verificados os requisitos para aplicação deste recaem sobre a Administração, recaiando sobre o contribuinte o ónus da prova do excesso na sua quantificação.

⁶³ Um exemplo que podemos ter neste caso é o reconhecimento de benefícios fiscais, cuja iniciativa impende somente do interessado através de um requerimento que terá de ser dirigido à Administração nos termos e para os efeitos do artigo 65.º do CPPT.

⁶⁴ Um modelo disso será a o pedido de inspeção a pedido do contribuinte.

⁶⁵ Cfr. artigo 71.º da LGT.

⁶⁶ Quanto a esta, “*entende-se por elemento de prova qualquer meio legítimo de demonstração da realidade de um facto, embora se deva ter presente que, em rigor, “meio de prova” (declarações, pareceres, documentos, coisas, etc.) não se deve confundir com “meios de obtenção de prova” [exames, perícias (com recurso a conhecimentos técnicos), revistas (a pessoas), buscas (a lugares), apreensões, etc.]*.” ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª edição, Coimbra Editora, 2014, pág. 98. Poderão existir exceções, como é o caso da reclamação graciosa, que nos termos do artigo 69.º alínea e) do CPPT, proíbe a invocação de prova testemunhal.

ultrapassado⁶⁷, e quando a administração se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre o mesmo pedido advindo do mesmo autor com o mesmo objeto e fundamentos⁶⁸.

As decisões no âmbito do procedimento poderão ser expressas ou tácitas. Será expressa quando for feita através de palavras, digamos assim e no prazo de 4 meses.⁶⁹ Será tácita quando, no prazo que a Administração tem para se pronunciar, nada disser. Antes de passar à fase final, devemos concluir que antes da fase da decisão, há lugar à audição do contribuinte porque esta é uma formalidade considerada essencial. O direito de audição é a concretização do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes digam respeito, prevista no artigo 267.º n.º5 da CRP. No âmbito do procedimento tributário, os casos em esta participação se consubstancia numa formalidade essencial estão previstos no artigo 60.º da LGT.

“A audição prévia do contribuinte permite contrapor ao projeto de decisão, que lhe é obrigatoriamente entregue, as razões de desconformidade, a apresentação de outros meios de prova ou a sugestão de decisão diferente. Em direito fiscal, atentos os valores em causa, como é sabido, a preterição das formalidades legais devem entender-se em princípio como essenciais e invalidantes do ato final decorrente do procedimento em que ocorreram.”⁷⁰

Portanto, antes da tomada de decisão efetiva por parte da Administração, sempre que esta contenda com os interesses do contribuinte, deverá este ser notificado para cabal exercício do seu direito de audição. Conforme o nome o diz, não é uma obrigação mas sim um direito o seu exercício. O contribuinte, atento o seu livre arbítrio poderá decidir pelo seu não uso. No entanto, não poderá posteriormente em sede contenciosa alegar que lhe foi vedada a sua participação na formação do ato. Esta não lhe foi vedada, o sujeito é que decidiu não participar.

⁶⁷ cfr. artigos 56.º n.º2 b) e 78.º ambos da LGT

⁶⁸ cfr. artigo 56.º n.º2 alínea b) da LGT

⁶⁹ nos termos do artigo 57.º n.º1 da LGT. Estes prazos podem diferir, como é o caso do artigo 64.º n.º3 do RCPIT.

⁷⁰ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, datado de 25 de Janeiro de 2018, proferido no processo 03493/10.4BEPRT, (relator Ana Patrocínio), consultado a 12 de Dezembro de 2018.

Incumbe à administração a prova da notificação deste, sendo que o projeto de decisão deverá ser fundamentado de facto e de direito, e perceptível ao cidadão comum, denominado de *bonus pater familiae*, contendo um prazo para a sua defesa.

Este, poderá requerer novas diligências probatórias ou ainda peticionar que a sua audição não seja por forma escrita, mas sim por forma oral. Cumpre posteriormente à administração, caso não aceite os fundamentos que agora são trazidos pelo contribuinte, uma fundamentação da sua não aceitação.

O direito de audição antes da tomada da decisão final por parte da administração, consubstancia uma formalidade essencial cuja preterição torna o ato inválido e consequentemente anulável. No entanto, esta formalidade essencial poderá degradar-se em não essencial, caso se comprove em sede contenciosa que a participação anterior do contribuinte na formação do ato em nada alteraria a decisão da Administração. A isto se chama o princípio do aproveitamento do ato, discorrido no Capítulo II, ponto 2 b) II (um), para onde se remete⁷¹.

No que concerne à **fase integrativa de eficácia** esta será a última das fases a considerar, segundo a qual a eficácia da decisão, depende da sua notificação.⁷² A decisão da Administração deverá ser sempre fundamentada, sucinta com exposição das razões de facto e de direito que a motivaram. Tal fundamentação poderá apenas consistir numa mera declaração de concordância com o fundamento de anteriores pareceres, informações ou propostas, nomeadamente os que integraram o relatório da fiscalização tributária.

Vamos fazer uma exposição sobre este **dever de fundamentação** ao qual a Administração está vinculada fazendo em seguida uma exposição sobre o dever de notificação.

“O ato estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art.º487.º n.º2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese,

⁷¹ “(...) este princípio apenas poderá ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do próprio ato, o que conduz, na prática, à sua restrição aos casos em que não esteja em causa a fixação de matéria de facto relevante para a decisão.” RODRIGUES, Benjamim Silva, CAMPOS, Diogo Leite de, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – anotada e comentada*, 3ª Edição, Vislis Editores, 2003, pág. 291

⁷² artigo 77.º n.º6 da LGT e 36.º e 37.º do CPPT.

*de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou o acionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efetivo controle da legalidade do ato, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual».*⁷³

Quando a fundamentação for feita através da remissão para parecer, informação ou proposta, estes deverão constituir parte integrante do ato administrativo. Isto porque, nem todos os contribuintes poderão percepcionar o local na internet, ou o meio de pesquisa adequado para encontrar tais remissões, tendo estes *“assim, em termos de legalidade, que satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma”*⁷⁴

Tem vindo a ser defendido pela Jurisprudência que *“o regime jurídico da fundamentação dos atos administrativos visa, entre outros objectivos que ora não importa considerar (...), o do perfeito esclarecimento dos administrados sobre o iter cognoscitivo e valorativo seguido pela Administração, dando-lhes a saber quais os motivos, as razões por que se pratica um ato, em ordem a permitir-lhes optar entre a aceitação da sua legalidade ou a reação graciosa ou contenciosa contra o mesmo.”*⁷⁵

No nosso ordenamento jurídico é essencial uma correta e ponderada fundamentação da decisão de deferimento ou indeferimento dos atos administrativos, e aquando da audição do contribuinte, deve o ato ser extremamente bem fundamentado, nomeadamente quando não tomar em consideração os argumentos invocados pelo Contribuinte. Para percepcionarmos se efetivamente o ato está bem fundamentado, ao avaliar essa fundamentação devemos percepcionar se, um destinatário normal compreende os motivos pelos quais a Administração decidiu de determinada maneira. O conceito de fundamentação é relativo na medida em que deve ser aferido tendo em consideração as circunstâncias em que foi proferido, o tipo de ato em questão, e o tipo de fundamentação que será exigida atenta a complexidade, ou não do ato em si. O direito à fundamentação a atos administrativos ou

⁷³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Março de 2014, processo n.º 01674/13, (relator Dulce Neto), consultado a 12 de Fevereiro de 2018.

⁷⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06 de Junho de 2011, no Processo n.º 0307/11, (relator Dulce Neto), consultado a 13 de Fevereiro de 2018.

⁷⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 28 de Março de 2018, processo n.º 01234/07.2BEVIS, (relator Ana Patrocínio) consultado a 13 de Fevereiro de 2018.

tributários que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos encontra guarida no artigo 268.º da CRP. Em face do exposto, podemos então afirmar que existem três princípios subjacentes ao dever de fundamentação:

*“ O **Princípio da suficiência**, segundo o qual a fundamentação se deve estender a todos os elementos em relação aos quais a AT dispõe do poder discricionário de escolher, e o exerce, de modo a poder reconstituir o iter lógico e jurídico do procedimento que terminou com a decisão final; ’*

***Princípio da clareza**, segundo o qual a fundamentação deve ser inteligível, sem ambiguidades nem obscuridades, tendo em conta a figura de um destinatário normal ou razoável que, na situação concreta tenha de compreender as razões decisivas e justificativas da decisão;*

***Princípio da congruência**, segundo o qual deve existir uma relação de adequação e consonância entre os pressupostos normativos do ato, de facto e de direito, e os motivos do mesmo, pelo que se deve considerar que inexistente fundamentação quando são adotados fundamentos que, por contradição, não esclareçam concretamente a motivação do ato”⁷⁶*

Não obstante esta explanação, ao longo da dissertação aquando do chamamento deste instituto à colação, é também dissecada a importância desta no caso em concreto. Para concluir, não nos devemos olvidar que a eficácia da decisão, depende da notificação⁷⁷.

Apraz-nos essencial fazer uma abordagem sobre a **notificação dos atos**⁷⁸ emanados pela Administração, uma vez que antes da decisão final de um ato, incumbe à Administração notificar os contribuintes sobre a decisão provável, de modo a que este possa ser ouvido. O regime da notificação, pode variar de ato administrativo para ato administrativo, sendo que , no que não estiver regulado, será utilizada a norma geral do artigo 38.º do CPPT.

⁷⁶ CANOTILHO, Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 4.ª edição revista, Volume II, Coimbra Editora, 2010.

⁷⁷ Cfr. artigo 77.º n.º6 da LGT.

⁷⁸ A título de curiosidade, esta é tratada no âmbito do ordenamento jurídico Francês como o direito à comunicação, sendo que, aos contribuintes deve ser dado o direito de contradizer. Segundo este ordenamento, há duas possibilidades de conceber o direito à comunicação : *“ou bien les pièces sont notifiées, ou bien la partie adverse est seulement avisée de la production d’une pièce dont elle peut prendre connaissance par déplacement soit de la pièce soit de la personne souhaitant la consulter”* RICHER, Daniel, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, 1er edición, composition et mise en page par Laser Graphie, France, 1997, pág. 192.

A notificação é o ato através do qual se leva determinado facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo, nos termos do artigo 35.º n.º1 do CPPT.

No que toca a atos em matéria tributária que afetem direitos e interesses dos contribuintes, estes só produzirão efeito a partir do momento em que o sujeito se considere validamente notificado. É o caso do direito de audição. Incumbe à administração a prova de que o contribuinte foi notificado para exercer o seu direito de audição, estando essa notificação devidamente fundamentada sobre a decisão que a administração pretende tomar. Aliás, a falta de notificação afeta a eficácia do ato, *“A notificação não é um elemento intrínseco do ato tributário, e portanto, não é um requisito da sua validade, mas simples condição da sua eficácia”*⁷⁹

Isto porque, para que o ato produza efeitos é necessário que este seja regularmente notificado ao seu destinatário. Tal notificação deve ser obrigatoriamente realizada através de carta registada com aviso de receção, quando tiver por base um ato ou uma decisão suscetível de alterarem a situação tributária do contribuinte. No entanto, as notificações relativas a liquidações de tributos que resultem das declarações dos contribuintes, ou que tenham em vista a correção de matéria tributária que seja objeto da notificação o exercício do direito de audição, é efetuada por carta registada nos termos do artigo 38.º n.º4 do CPPT.

No que respeita às notificações, o seu regime está plasmado nos artigos 35.º e seguintes do CPPT, remetendo-se para aí.

Após esta exposição devemos então retirar as seguintes conclusões de modo a entender o ponto seguinte. No âmbito do procedimento tributário, para que este seja válido terá de cumprir requisitos essenciais nas diversas fases de formação.

O requisito essencial que nos debatemos na presente prende-se com o direito de audição, que se compreende na última fase de formação do ato. Para que este nasça completo e com vida, o contribuinte deverá ser regularmente notificado da decisão que a administração pretende tomar e que irá contender com os seus interesses.

Mais ainda, tal notificação deverá ser fundamentada de facto e de direito de modo a que o cidadão comum a entenda e se consiga defender corretamente. Para além disso, este poderá

⁷⁹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 473/10.3BESNT, de 23 de Março de 2017, (relator Joaquim Condesso), consultado a 16 de Outubro de 2018.

requerer novos meios de prova ou apresentar novos elementos que são suscetíveis de alterar a decisão que a administração pretendia tomar.

Quando a administração não aquiescer a estes novos argumentos, deverá fundamentar a sua não aceitação. Caso estes sejam aceites também terá de fundamentar quais os argumentos e porque o estão a ser. Só depois de cumprida esta fase o ato está válido e pronto a produzir todos os seus efeitos. Se houver lugar a postergação desta formalidade essencial o ato será inválido e suscetível de ser anulado. Pode haver lugar ao aproveitamento do ato desde que se prove que os elementos trazidos pelo contribuinte apenas no momento de impugnação contenciosa não influenciariam a decisão da administração em sede procedimental.

Vamos nos pontos seguintes perceber os momentos em que o direito de audição do contribuinte se considera uma formalidade essencial.

a) Obrigatoriedade do direito de audição - análise de alguns casos

Nesta alínea, será alvo de explanação e comentário todo o artigo 60.º da LGT, de modo a que seja percepcionado o sentido e alcance deste, e dos institutos que aqui se inserem. Nestes termos devemos entender como sujeito passivo a pessoa singular ou coletiva. Antes de passarmos a uma explanação extensa e demorada acerca de todos os regimes, não nos devemos olvidar que, ao procedimento tributário são aplicadas subsidiariamente as normas do Código do Procedimento Administrativo, conforme diz o artigo 2.º c) da LGT.

O direito de audição é uma formalidade essencial que apenas poderá ser preterida nos termos da lei. Neste apartado vamos alicerçar o nosso pensamento no artigo 60.º da LGT que transpõe o princípio da participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito. O Código de Procedimento Administrativo concretizou este princípio no seu art.º 12.º de harmonia com as regras fixadas nos artigos 100.º a 101.º da mesma legislação.

O art.º 60º da LGT é a transposição deste princípio para o procedimento tributário. Resulta deste preceito legal, que deverá a Administração Tributária comunicar ao sujeito passivo o projeto da decisão devidamente fundamentada, só sendo dispensada essa audição no caso de a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável. Este artigo, *“assegura generalizadamente o direito de audição, que é também a concretização do princípio constitucional da participação dos cidadãos nas formações ou deliberações que lhes disserem respeito afirmado no n.º5 do artigo 267.º da CRP. No entanto, o direito de audição é apenas uma das formas de participação dos interessados na formação da decisão procedimental, sendo assegurado apenas quando a lei não prescrever em sentido diverso”*⁸⁰

O direito de audição dos contribuintes no âmbito do procedimento tributário é considerado uma das fases de formação do ato para que este esteja conforme a produzir todos os seus efeitos no ordenamento jurídico. Sempre que os interesses da administração contendam com os do contribuinte, esta deverá notificá-lo para cabal exercício do seu direito de audição. Tal notificação deverá estar devidamente fundamentada de modo a que este se

⁸⁰ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e processo Anotado e comentado*, 6ª edição, Volume I, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pág.71

possa defender. Poderá aquando deste exercício requerer a realização de novas diligências e apresentar novos elementos probatórios para fundar a sua defesa. Caso a administração não aquiesça a aos motivos apresentados a esta deverá fundamentar a sua não aceitação. O que não pode ocorrer aqui é a preterição desta formalidade essencial, sob pena de invalidar o ato. Tal invalidade consubstancia uma anulação do ato por preterição de formalidade essencial. No entanto é aqui que se aplica o princípio do aproveitamento do ato. O princípio do aproveitamento do ato define que, a formalidade essencial que se consubstancia no direito de audição dos contribuintes antes da emissão de decisões que lhes sejam desfavoráveis só se degrada em não essencial, caso em fique completamente provado que a audiência prévia não influenciaria em absoluto a decisão tomada, o que impõe o aproveitamento do acto – *utile per inutile non viciatur* -, já que, como se salientou, a audiência dos interessados não é um mero rito procedimental.⁸¹

Vejamos então nos termos do artigo 60.º da LGT os casos nos quais jamais poderá ser preterido o direito de audição do contribuinte.

⁸¹ Neste sentido já se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo no Recurso n.º 412/02 de 20 de Junho de 2002 e no Recurso n.º 123/03 datado de 19 de Fevereiro de 2003. *“Efetivamente, o direito do interessado na participação da formação do ato de que é destinatário só será verdadeiramente violado se através dessa participação houver a possibilidade, ainda que ténue, de o interessado vir a exercer influência, quer pelos esclarecimentos prestados, quer pelo chamamento da atenção de certos aspectos de facto e de direito, na decisão a proferir, no termo da instrução”*. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 02433/15.9BEPRT, de 11 de Outubro de 2017, (relator Mário Rebelo), consultado a 12 de Outubro de 2018

(I) Nos atos de Liquidação

Falemos então sobre a participação do contribuinte, nomeadamente do seu direito de audição antes da liquidação, nos termos do artigo 60.º n.º 1 a) da LGT.

É então sobre fase da liquidação que nos vamos debruçar, nomeadamente no direito de audição que é legalmente assegurado ao contribuinte, vendo a relação que esta tem nomeadamente em relação aos métodos diretos ou indiretos⁸².

Antes demais, devemos perceber que o procedimento de liquidação se instaura com as declarações dos contribuintes ou na falta destas com todos os elementos de que a Administração disponha⁸³. Estamos perante a aplicação de métodos diretos que se subsumem nas operações levadas a cabo pela Administração Tributária para determinar o valor dos rendimentos ou dos bens de um determinado contribuinte através das suas declarações. Aqui há lugar a uma dispensa do direito de audição, uma vez que no caso em concreto os rendimentos são apurados tendo por base os rendimentos do contribuinte, por si declarados⁸⁴. No entanto poderá haver lugar a exceções. O facto de o n.º 2 alínea a) do artigo 60.º da LGT

⁸² artigos 59.º a 64.º do CPPT. Devemos ter presente os diversos momentos de vida do imposto até chegarmos à liquidação. Num primeiro momento temos a incidência real, que se caracteriza pelo apuramento do que vai estar sujeito a imposto e incidência pessoal, sendo esta a averiguação de quem vai estar sujeito a imposto. Num segundo instante temos o Lançamento, momento em que se identificam os contribuintes e a matéria coletável sobre a qual vai incidir o imposto. Posteriormente terá lugar a Liquidação onde se apura o imposto a pagar. E por fim a cobrança do imposto que deverá ser realizado através de um pagamento voluntário por parte do sujeito passivo e que consiste no ingresso efetivo da dívida tributária nos cofres do Estado.

⁸³ Antes de avançar, devemos então fazer uma breve distinção entre auto liquidação e hetero liquidação. A **auto liquidação** consiste no facto de serem os contribuintes a proceder ao lançamento em sede de IRS de IRC e de IVA e deve ser entendida como *“a liquidação feita pelo sujeito passivo, seja ele o contribuinte direto, o substituto legal ou o responsável legal, pois o procedimento de liquidação só se há de instaurar com as declarações dos contribuintes (artigo 59.º do CPPT)”* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Fevereiro de 2017, processo n.º 085/16, (relator Aragão Seia), consultado a 17 de Outubro de 2018. Já a **hetero liquidação** compete à Administração e na maioria dos casos ocorre através de inspeções, de modo a poder proceder a correções a nível do rendimento do sujeito passivo e/ou da matéria coletável. Para um maior entendimento sobre este tema, *Vide*, SILVA, Hugo Flores da, Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, 1.ª edição, Coimbra Editora, S.A., 2014.

⁸⁴ Cfr. artigo 60.º n.º 2 LGT

dispensar a audição do contribuinte no caso de a liquidação se efetuar com base nas suas declarações poderá ser alvo de críticas. Isto porque embora a liquidação se efetue com base nas declarações prestadas pelo contribuinte, esta não poderá ser dispensada quando se decida em sentido divergente da posição por este apresentada e tal divergência lhe seja desfavorável. Também não poderá ser dispensada quando sejam apreciadas e/ ou suscitadas novas questões de facto sobre as quais este não tenha tido oportunidade de se pronunciar.⁸⁵

E se, forem emitidas liquidações adicionais, terá o contribuinte direito de ser ouvido antes da liquidação? Vejamos então essa situação.

A liquidação adicional é uma correção de uma liquidação anterior que padecia de erros ou omissões cujo responsável por esses seria o contribuinte ou a Administração. O objetivo da liquidação é de apurar a diferença entre o imposto cobrado e o que deveria efetivamente ter sido exigido. Teve lugar um facto gerador de imposto, só que no caso em concreto houve um erro de liquidação. Neste caso, se em nenhum momento anterior foi o contribuinte ouvido, não deverá agora ser preterida essa formalidade.

Imaginemos que a liquidação adicional teve por base um relatório de inspeção. Se o contribuinte já exerceu o seu direito de audição, não deverá ser novamente ouvido, salvo se forem apresentados novos factos que levem a que este tenha de ter a oportunidade de se pronunciar. Isto porque, *“a audiência prévia destinando-se a assegurar o direito constitucionalmente consagrado do direito à participação, como acima já explicado, deve*

⁸⁵ Imaginemos a seguinte situação. A empresa X, não entregou a declaração de IRC a que estava obrigada. Nesses casos, a Autoridade procede à liquidação oficiosa (ou heteroliquidação) do imposto com base na totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinado, nos termos do artigo 83.º n.º1 b) do CIRCI. A Autoridade neste caso alegaria que, as liquidações do ano em questão (ano no qual não foi entregue a declaração) teriam por base as declarações do contribuinte relativamente ao último exercício pelo que, nos termos do artigo 60.º n.º2 seria dispensada a audição deste. Neste não há lugar a nenhuma participação efetiva do contribuinte no procedimento que culmina com a liquidação. Isto porque, embora o contribuinte tenha faltado com o seu dever, a administração não tem legitimidade para usar do preceito do artigo 60.º n.º2 da LGT, para dispensar a audição quando o contribuinte nem sequer fez a sua declaração. Nada garante à Administração que a audição previamente à liquidação não levaria ao apuramento de tributos diferentes. Até porque, estamos numa economia cíclica e rara será a empresa que efetivamente de ano para ano não altera em ponto nenhum o seu rendimento. Portanto no caso em concreto, sendo aplicado ao caso em questão o artigo 60.º n.º1 a) da LGT, foi completamente omitida a parte procedimental no que respeito diz à audiência prévia. Por isso, estamos na presença de um ato inválido, que por conseguinte poderia ser anulado.

*poder exercer-se não só sobre a quantificação da matéria tributável, mas também sobre todas as outras questões de facto e de direito susceptíveis de influir na decisão do procedimento.”*⁸⁶

Portanto, antes da liquidação adicional deverá o contribuinte ser ouvido se não o foi anteriormente ou se houver lugar a novos fundamentos sobre os quais este não teve oportunidade de pronunciar previamente. Até porque a Administração pode não ter acesso a determinados documentos que se encontrem na posse do contribuinte e que efetivamente façam extinguir a liquidação adicional de um imposto.

Imaginemos então que há lugar a uma liquidação adicional de imposto sem que ao contribuinte tenha sido dada a oportunidade de exercer o seu direito de audição, por preterição dessa formalidade essencial⁸⁷ nos termos do artigo 60.º da LGT. Nesse caso deverá lançar mão de uma reclamação graciosa nos termos do artigo 78.º e seguintes do CPPT, não podendo ser esta instruída pelo mesmo órgão que instruiu o processo de liquidação. Caso isto aconteça estamos perante a violação do princípio da imparcialidade a que a Administração está adstrita nas relações com os particulares.

Uma questão que será importante descortinar neste caso é a seguinte: imaginemos que foi dado ao contribuinte a oportunidade de exercer o seu direito de audição, mas que este nada disse ou fez. Deverá ser dada nova oportunidade para se pronunciar? Esta questão não será de resposta fácil. Vejamos então.

Se efetivamente por sua inércia nada fez, embora esteja na livre disposição do contribuinte o exercício ou não deste direito, caso a decisão do recurso hierárquico tenha por base novos fundamentos que não os da reclamação graciosa, parece-me que neste caso terá de ser dada nova oportunidade ao contribuinte para se pronunciar sobre estes novos factos. Se não tiver por base novos fundamentos, não deverá ser notificado novamente para o exercício do direito de audição, uma vez que no procedimento anterior este não se pronunciou devido apenas e somente à sua inércia. Seguidamente, caso seja indeferida novamente a sua

⁸⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03 de Maio de 2017, processo n.º 054/14, (relator Pedro Delgado), consultado a 17 de Outubro de 2018.

⁸⁷ Quando haja lugar a uma liquidação adicional tendo por base as declarações do contribuinte, deverá ser dado a este o direito de audição, uma vez que estão em causa novos fundamentos que levam a uma liquidação adicional, sobre os quais o contribuinte não teve oportunidade de se pronunciar previamente.

pretensão, é lugar de lançar mão do processo de Impugnação Judicial nos termos do artigo 99.º do CPPT.

Também fundamento de impugnação seria a preterição do direito de audição nos dois procedimentos supra, quando a este houvesse lugar. Esta teria por objeto mediato os vícios da liquidação adicional em questão, e o indeferimento do recurso hierárquico.

Questão diferente será quando a Autoridade desconfiar de que os rendimentos declarados não são verdadeiros, motivo pelo qual passaremos a explicar o meio do qual a Autoridade este obrigada por lei a lançar mão da avaliação através de métodos indiretos, que seguidamente se expõe. Portanto, conforme falado, meio subsidiário da avaliação direta, é a avaliação através de métodos indiretos, cujo alvo de explanação será no ponto 3.1. alínea a) (IV), para o qual desde já se remete.

Em género de conclusão do presente apartado, podemos então afirmar que o direito do contribuinte ser ouvido antes da liquidação, apenas será formalidade essencial quando nesta sejam apresentados novos factos sobre os quais o este não teve oportunidade de se proclamar anteriormente. Também terá de ser ouvido quando a liquidação se basear em métodos indiretos ou indiciários.

No entanto, conforma defendido este é um direito e não uma obrigação. Poderá o contribuinte não usar o direito que a lei lhe confere. No entanto não poderá alegar que houve lugar à preterição de uma formalidade essencial quando este regularmente notificado da decisão da Administração, por sua iniciativa, decidiu não se pronunciar.

Caso seja omitido o seu direito de audição, nos casos em que a Administração fundou a liquidação do imposto, ou até a liquidação adicional, com base em elementos sobre os quais este não teve oportunidade de se pronunciar, estaremos perante a preterição de uma formalidade essencial, que invalida o ato e consequentemente o torna anulável.

Os meios através dos quais este poderá reagir será através de uma reclamação graciosa, cujo objetivo se prende com a preterição de uma formalidade essencial nos casos em que este deva ser ouvido. Esta deverá ser deduzida no prazo de 120 dias e com os fundamentos previstos no artigo 70.º do CPPT, com a devida remissão para o artigo 99.º do CPPT. Após esta, se efetivamente for indeferido o seu pedido, poderá ainda o contribuinte lançar mão do processo de impugnação judicial nos termos do artigo 99.º e seguintes do CPPT.

(II) Nos atos de indeferimento de procedimentos petitórios

Atentos então agora ao artigo 60.º n.º1 b) da LGT. Deverá ser concedido ao contribuinte o direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições. Os modos de reação neste tema serão diluídos ao longo deste, consoante se expõe cada um dos meios supra.

O direito de audição, corolário do direito de participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito encontra a sua base no artigo 267.º n.º5 da CRP. Há lugar a uma dispensa de audição no caso em que o pedido, reclamação, recurso ou petição do contribuinte lhe é favorável. A grande questão neste ponto centra-se quando estamos na presença de procedimentos de segundo grau, e o direito que o contribuinte terá de ser ouvido novamente. Isto questiona-se muito aquando dos recursos hierárquicos.

Sempre que estamos na presença de um ato procedimental, este segue as normas da LGT, do CPPT, e subsidiariamente do CPA. Antes da decisão final de qualquer procedimento deve o contribuinte ser notificado do sentido provável desta e do prazo para exercício do direito de audição.

Com este poderá o contribuinte carrear aos autos novos factos que influam na decisão da Administração e apresentar novas provas documentais ou até requerer diligências complementares. Não olvidando nunca o facto de que embora o exercício do direito de audição seja por forma escrita, o mesmo pode requerer que esta seja por forma oral⁸⁸. O seu direito de audição apenas poderá ser dispensado nos termos da lei.

Falemos então da preterição do direito de audição no âmbito de uma **reclamação graciosa**⁸⁹. Após o indeferimento de uma reclamação graciosa, o contribuinte pode lançar mão quer do recurso hierárquico quer da Impugnação judicial. Vejamos então se no âmbito do recurso hierárquico que procede a reclamação graciosa na qual o contribuinte já exerceu o

⁸⁸ cfr. artigo 60.º n.º6 da LGT.

⁸⁹ A reclamação graciosa tem como objeto o ato tributário de liquidação, e o seu objetivo é a anulação total ou parcial, nos termos do artigo 68.º n.º1 do CPPT. A competência para aferir deste é do dirigente do órgão periférico regional, conforme prevê o artigo 76.º do CPPT.

seu direito de audição se é necessário que este seja notificado para exercício do direito de audição novamente.

Vem sustentando a Administração que no caso de o contribuinte já ter exercido o seu direito de audição no âmbito de uma reclamação graciosa, no procedimento que agora lança mão pelo indeferimento da reclamação, poderá ser preterida a sua audição uma vez que este é um procedimento de segundo grau que tem como objetivo um reexame da reclamação. A jurisprudência vem afirmando que o facto de o contribuinte ter exercido o seu direito de audição aquando da reclamação graciosa, não implica que este não o possa voltar a exercer no âmbito de um recurso hierárquico. Só não terá de ser ouvido se não houver lugar à apresentação de novos argumentos por parte da Administração. *“Com efeito, de harmonia com o disposto na alínea b) n.º1 do artigo 60.º da LGT o contribuinte tem o direito de ser ouvido antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, sendo certo que esse mesmo compêndio normativo não consagra para essas hipóteses a dispensa de audição no caso de já ter havido pronúncia do contribuinte, a exemplo do que está previsto na alínea a), n.º2 do artigo 103.º do CPA, com exceção do caso particular da audição antes da liquidação previsto no n.º3 do mesmo artigo 60.º, onde, no entanto, se afasta essa dispensa na hipótese de invocação de factos novos.”*⁹⁰.

Não nos podemos olvidar que a dispensa de audição radica numa insegurança para o contribuinte, até porque no recurso hierárquico, poderia o contribuinte vir a apresentar novos factos, atendendo a uma nova fundamentação que agora seria apresentada pela Administração.

Caso o contribuinte tenha sido ouvido em sede de reclamação graciosa, se novos argumentos não forem aduzidos pela Administração, não terá de o ser novamente. Terá sim, de ser ouvido em sede de recurso hierárquico quando tiver havido preterição em sede de reclamação graciosa ou quando a decisão se fundar em novos argumentos. Vem então sendo amparado que nos casos em que efetivamente haja lugar a uma preterição desta formalidade essencial, como no caso que agora estamos a expor, consubstancia uma invalidade do ato em si. Nesta situação estamos perante um vício de forma procedimental da decisão de indeferimento do recurso hierárquico. Tal vício consubstancia na preterição de uma

⁹⁰ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15 de Setembro de 2008, processo n.º 0542/08, (relator Miranda de Pacheco), consultado a 15 de Outubro de 2018.

formalidade essencial que leva por conseguinte, á anulação desta. Nos casos em que efetivamente haja lugar a uma preterição do direito de audição em procedimentos de segundo grau, não deverá haver aplicação do previsto no artigo 60.º n.º3 da LGT, sempre que novos fundamentos sejam trazidos à colação.

Uma questão que ainda se pode colocar, e que já encontra resposta jurisprudencial é saber no caso de ter sido dado ao contribuinte o direito de audição numa reclamação graciosa e este nada fez ou disse, se em sede de recurso hierárquico a Autoridade se pode eximir de lhe conceder essa possibilidade antes da decisão de recurso hierárquico ainda que neste não tenham sido invocados factos dos quais o contribuinte não tivesse tido oportunidade de se pronunciar?

Antes de continuar, devemos ter presente o seguinte pensamento. Se efetivamente for preterido o direito de audição em sede de reclamação graciosa ou recurso hierárquico, não deverão ser os seus efeitos projetados sobre o ato tributário de liquidação. O facto de ter sido dado ao contribuinte o direito de audição e este ter prescindido dele numa determinada fase procedimental, não implica que a Administração lhe vede num futuro a faculdade de exercer o seu direito, desde que tudo esteja no âmbito do mesmo tributo que foi alvo de reclamação graciosa e que agora é alvo de recurso hierárquico. *“(...) Na verdade, o direito de audiência é um verdadeiro direito e, por isso, de exercício facultativo, não estando prevista sanção ou consequência desfavorável alguma para o seu não uso, que, aliás, seria contrário à sua natureza, que é a de permitir (e não obrigar) aos administrados o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito (cfr. art. 267.º, n.º 5, da CRP).”*⁹¹

Vejamos, nos termos do artigo 60.º n.º3 da LGT, quando o contribuinte tenha sido ouvido anteriormente em qualquer fase do procedimento que anteceda a fase em que se está, é dispensada a sua audição antes da liquidação, caso não sejam carreados ao procedimentos factos novos sobre os quais não se pronunciou anteriormente. Penso que neste caso não poderá ser aplicada esta norma em concreto. Até porque a *ratio* da norma em questão aplica à Autoridade um dever e ao contribuinte um direito, não encontrando nenhuma norma legal em nenhum dispositivo que sancione negativamente o contribuinte pelo facto de não ter

⁹¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0406/13 de 04 de Outubro de 2017, (relator Francisco Rothes), consultado a 15 de Outubro de 2018.

exercido o seu direito de audição anteriormente. E se agora são carreados novos factos dos quais não teve conhecimento não pode ver o ser direito vedado por inércia anterior relativa a outros factos. A ser dispensado o direito de audição de um contribuinte tal dispensa tem de assentar numa norma legal específica, cuja declaração de inconstitucionalidade não haja sido requerida.

“Também não encontramos fundamento legal para que o facto de ter sido concedida ao Contribuinte a oportunidade de exercer o direito de audiência previamente à decisão da reclamação graciosa dispense a audiência previamente à decisão do recurso hierárquico. Só assim não seria caso a decisão do recurso hierárquico houvesse sido totalmente favorável ao Contribuinte, hipótese em que a alínea a) do n.º 2 do art. 60.º da LGT prevê a dispensa da audiência prévia, o que não foi o caso. Na verdade, sendo que a decisão do recurso hierárquico foi no sentido do deferimento parcial, a alínea b) do n.º 1 do referido art. 60.º da LGT impunha a audiência prévia.”⁹²

Embora os procedimentos em causa sejam considerados procedimentos de segundo grau, e exista doutrina que defenda que apenas haverá lugar à instrução nestes procedimentos, com o devido respeito não poderemos aceitar tal opinião. Basta que os fundamentos dos procedimentos sejam diferentes para que o contribuinte tenha o direito de ser ouvido e de se expressar sobre tais factos. *“Há que notar que não é apenas quando a decisão se fundamenta em factos não afirmados pelos interessados que se justifica o direito de audiência, pois o direito de participação na formação na decisão constitucionalmente*

⁹² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0406/13 de 04 de Outubro de 2017, (relator Francisco Rothes), consultado a 15 de Outubro de 2018. *“Salvo o devido respeito, a doutrina só pode valer caso a decisão a proferir no procedimento de 2.º grau seja substancialmente idêntica à que foi proferida no procedimento de 1.º grau. Assim não sendo, ou seja, quando a decisão a proferir no procedimento de 2.º grau não seja idêntica, quer nos seus pressupostos factuais, quer na solução ou soluções jurídicas das questões sob apreciação, àquela que foi proferida no procedimento de 1.º grau, não encontramos base legal que autorize restringir o direito (constitucionalmente consagrado e, por isso, insusceptível de eliminação ou compressão pelo legislador ordinário) de participação, designadamente não concedendo ao sujeito passivo que deduziu recurso hierárquico a possibilidade de exercer o direito de audição prévia à decisão com o fundamento de que essa possibilidade lhe foi já concedida previamente à decisão da reclamação graciosa.”* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0406/13 de 04 de Outubro de 2017, (relator Francisco Rothes), consultado a 15 de Outubro de 2018.

*reconhecido reporta-se à sua globalidade, abrangendo por isso, o direito de este se pronunciar sobre qualquer questão de direito relativamente à qual não haja sintonia entre a sua posição e a que a administração tributária pretende adoptar no procedimento tributário*¹⁹³

Ou seja, nos procedimentos de segundo grau, nomeadamente nas reclamações graciosas e nos recursos hierárquicos, como aqui nos debatemos, haverá lugar à audição do contribuinte quando novos factos forem carreados. E não é porque o contribuinte nada disse que, pode a Administração atuar a seu bel prazer, com a sua fundamentação em recurso hierárquico de indeferimento total ou parcial do contribuinte através de novos factos que não haviam sido objeto no procedimento anterior, que pode fechar tal porta ao contribuinte.

Portanto, em face do exposto, parece-me então que a preterição do direito de audição constitucionalmente inscrito nestes casos, consubstancia uma invalidade do ato em si. Isto, independentemente de o contribuinte ter ou não exercido o seu direito de audição no âmbito de um procedimento de primeiro grau.

Atendendo ao facto de que este é um direito, e não uma obrigação, não deverá este ser sancionado por não usar dessa faculdade. Atentos no facto que o que é considerado anulável é o indeferimento, não a liquidação do imposto em si.

No caso em concreto, após o recurso hierárquico, restava então ao contribuinte lançar mão do processo de impugnação judicial, para fazer valer os seus direitos.

⁹³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 24 de Janeiro de 2018, processo n.º 0756/17, (relator Ascensão Lopes), consultado a 15 de Outubro de 2018, que cita *JORGE LOPES DE SOUSA in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotação 3 ao art. 45.º, pág. 426.*

(III) Nos atos de atribuição de benefícios ou revogação de atos administrativos

Uma questão que se nos vai afigurar mais importante é quando o contribuinte é favorecido com um benefício fiscal e posteriormente se vê constrangido com um ato de liquidações adicionais. Vamos então fazer a divisão desta norma do artigo 60.º n.º1 alínea c) da LGT e no decurso desta, será diluído o meio de reação aquando da preterição do direito de audição.

Devemos tomar em consideração que os benefícios fiscais são a exceção à regra⁹⁴. Estes são temporários e caducam aquando do término do decurso do prazo pelo qual foram concedidos. Com a caducidade deste, o contribuinte que beneficiava destes voltará a ter a tributação regra. Estes para além de temporários podem ser condicionados, exigindo então que se verifiquem determinados requisitos para a sua aplicação a determinados contribuintes ou beneficiários.

*“Do ponto de vista jurídico, e na óptica da relação jurídica de imposto, os benefícios fiscais consubstanciam, antes demais, factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, que a mesma surja em plenitude”*⁹⁵

Para sua compreensão, vamos socorrer-nos do Estatuto dos Benefícios Fiscais⁹⁶. Devemos então percepcionar que os Benefícios são medidas de carácter excecional cujos objetivos se prendem com a tutela de interesses públicos extrafiscais que sejam superiores ao

⁹⁴ Relacionado com os benefícios fiscais está o Princípio da Transparência Fiscal. Segundo este um sistema fiscal deverá reduzir ao máximo essencial e indispensável os benefícios fiscais devendo este ser justo, igualitário e transparente de modo a que os contribuintes receptores das normas fiscais, possam compreender o seu sentido e o seu alcance. Segundo Ana Prata, dois princípios que decorrem deste, nomeadamente “o princípio do bem-estar social como princípio geral, que deve estar sempre presente como forma de controlar o arbítrio, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo (abrangendo os princípios da necessidade, adequação e proporcionalidade, s.s.) e o princípio do ganho ou do mérito.”¹⁹⁴ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal - Lições*, 1.ª Edição, Edições Almedina S.A., 2015, Pág.73

⁹⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 05 de Fevereiro de 2015, processo n.º 08259/14, (relator Joaquim Condesso), consultado a 17 de Outubro de 2018.

⁹⁶ Doravante EBF

da própria tributação,⁹⁷ devendo ser considerados benefícios fiscais os escrutinados no artigo 3.º n.º2 do EBF.

É no âmbito do procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais que nos vamos debruçar no presente tema, percepcionando o direito de audição do contribuinte no decurso deste. Para que o contribuinte lance mão do procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais no seu caso concreto, terá de preencher os requisitos definidos na lei para a aplicação de determinado benefício em concreto.

O reconhecimento da concessão de um benefício é efetivado através de um ato administrativo, sendo que este tem um efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em sentido contrário.⁹⁸

Após a apresentação dum requerimento para o efeito dirigido ao serviço competente para a liquidação de tributo⁹⁹, impende o ónus da prova de aplicação dos benefícios ao contribuinte que o requeira¹⁰⁰. O prazo para apresentação deste requerimento, depende dos casos conforme previstos no artigo 65.º n.º3 do CPPT para o qual se remete. Após a entrega desse requerimento no prazo previsto, terá então a Administração que se pronunciar emitindo um despacho de deferimento ou indeferimento do mesmo.

A questão fulcral será colocada caso haja lugar a um despacho de indeferimento e o contribuinte não tenha sido ouvido. Atendendo ao facto de que estamos no âmbito de um procedimento quando haja lugar a indeferimento total ou parcial, deverá o contribuinte ser notificado da possível decisão para se poder pronunciar sobre ela.

O direito de participação do contribuinte nestes casos encontra guarida no artigo 60.º n.º 1 c) da LGT. Caso então a administração pondere o indeferimento total ou parcial do pedido do contribuinte deverá notificar o contribuinte para o exercício do seu direito no prazo de 15 ou 25 dias, conforme a complexidade da matéria.¹⁰¹

⁹⁷ Cfr. artigo 2.º do EBF. Os benefícios fiscais podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento. São então automáticos os que resultem imediata e diretamente da lei, e os segundos dependem de um impulso de reconhecimento por parte do interessado de que cumpra os requisitos legais para o obter.

⁹⁸ significando isto que, se no caso concreto se vier a apurar que tal benefício poderia ter sido atribuído antes, os seus efeitos (caso seja deferido) poderão ser retroativos.

⁹⁹ Cfr. artigo 65.º n.º2 CPPT.

¹⁰⁰ nos termos do artigo 74.º do CPPT.

¹⁰¹ Cfr. artigo 60.º n.º 6 da LGT.

Questão diferente será se o contribuinte exerce o seu direito ou não. Caso não exerça após a notificação para tal, a Administração pode então decidir do indeferimento total ou parcial do requerido. Se exercer o seu direito, este poderá refutar os argumentos trazidos pela Administração para a não concessão de tal benefício, devendo esta, na decisão final, tomar em consideração todos os fundamentos aduzidos pelo contribuinte ao procedimento e por conseguinte fundamentar de facto e de direito a sua não concordância¹⁰². Tal decisão deverá ser notificada ao contribuinte, pois a eficácia da decisão depende da notificação, nos termos do artigo 77.º n.º6 do CPPT.

Quais são então os meios de reação que o contribuinte terá na sua mão caso não seja ouvido, ou caso haja lugar a um indeferimento total ou parcial?

O contribuinte terá duas opções ou recurso hierárquico ou impugnação judicial. Deverá lançar mão do recurso hierárquico previsto no artigo 66.º do CPPT, tendo como objetivo arguir o vício de que padece o ato administrativo por preterição de uma formalidade essencial. Poderá o contribuinte lançar do processo de impugnação do ato de indeferimento total ou parcial do seu pedido de reconhecimento de benefícios fiscais logo *ab initio*, uma vez que o recurso hierárquico é facultativo.

Atentos no facto de que, se determinado contribuinte pretender impugnar um ato de liquidação que, segundo ele está errado porque não lhe foi atribuído determinado benefício, estando este a litigar no âmbito de uma impugnação sobre o ato de indeferimento, terá de ser proposta impugnação autónoma do ato de liquidação.

Ou seja, a questão de impugnação do ato que recai sobre o pedido de reconhecimento jamais poderá ser litigada no âmbito da impugnação do ato de liquidação.¹⁰³ No caso de haver lugar a um indeferimento da sua pretensão, poderá também lançar mão de uma ação administrativa para o reconhecimento do seu direito?

Este poderá não ser o meio mais idóneo para satisfação da pretensão do contribuinte. Só o será sempre que esta demonstre ser a forma mais adequada para

¹⁰² O contribuinte, aquando da sua defesa poderá apresentar novos meios de prova, nomeadamente testemunhal, ou requerer a realização de novas diligências. Poderá também carrear aos autos novos documentos aos quais a Administração não teve acesso anterior.

¹⁰³ Sobre este tema, Vide, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Março de 2018, processo n.º 01263/16, disponível em www.dgsi.pt

assegurar a tutela plena do seu direito, nos termos do artigo 145.º do CPPT¹⁰⁴. No caso destas ações há lugar a um meio de prova mais limitado do que numa ação administrativa especial, e este não será o único meio de acautelar efetivamente o direito do contribuinte, que neste caso pretenda que lhe seja atribuído um benefício fiscal.

Em face disso, parece-me que de facto o meio mais correto para tal pretensão será através da impugnação do ato de deferimento total ou parcial do seu pedido de reconhecimento de um benefício fiscal, não obstante, consoante o caso poder ser lançado mão deste expediente.

Tratemos a situação da **revogação de um benefício fiscal**. Visto que os benefícios são temporários, vejamos em que moldes terá o contribuinte direito a ser ouvido antes da sua revogação. Na esteira do artigo 14.º do EBF, os atos administrativos de concessão de um benefício fiscal apenas poderão ser revogados quando houver uma inobservância imputável ao beneficiário que não permita a continuação da concessão de um benefício fiscal, ou quando os benefícios tenham sido concedidos indevidamente. Quanto a este último, devemos considerar os casos em que o ato administrativo de concessão do benefício é ilegal e por isso pode ser anulado pela administração. Nos termos do artigo 168.º n.º2 do CPA, poderá sê-lo no prazo de um ano a contar da concessão, sendo que decorrido este o ato se convalida.

¹⁰⁴ “Sobre o alcance e objecto das ações para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (ARD), em articulação com os restantes meios contenciosos, apontam-se a teoria do alcance mínimo (a ARD é meio residual quando não exista, em abstracto, outro meio à disposição do interessado para obter uma tutela eficaz da sua posição jurídica); a teoria do alcance médio (a ARD constitui meio complementar dos outros meios processuais, a utilizar em certas situações, designadamente, inexistência de ato administrativo); teoria do alcance máximo (a ARD é admissível como um instrumento de tutela plena, a utilizar sempre que o contencioso de anulação ou outros meios, mesmo complementados com a execução de julgados, não forneçam em concreto ao particular uma proteção máxima, designadamente tendo em conta as respectivas deficiências, nomeadamente, sempre que não pudesse ser interposto recurso contencioso por inexistência de ato lesivo; sempre que, sendo o recurso contencioso possível, a propositura da ação se revelasse vantajosa; quando o particular tivesse deixado passar o prazo do recurso contencioso, em caso de erro desculpável ou para obter o reconhecimento de efeitos jurídicos não abrangidos pelo caso decidido)”. Acórdão do Tribunal Central Administrativo norte, processo n.º 00097/14.6BEPRT de 14 de Setembro de 2017, (relator Vital Lopes), consultado a 17 de Outubro de 2018.

Imaginemos então que há lugar a uma revogação do ato de concessão¹⁰⁵. Decorre do artigo 60.º n.º 1 c) da LGT, que o direito de audição é uma formalidade essencial e por isso jamais poderia ser preterido o direito de audição do contribuinte. No caso em concreto estamos a lidar com o cerne da intromissão da administração na esfera jurídica dos particulares, nomeadamente através da revogação de um benefício que terá impactos penosos na tributação do sujeito passivo. Decorre do princípio da segurança jurídica que os cidadãos devem ter segurança no decorrer das relações com a Administração. Isto até porque, efetivamente os impostos tem uma repercussão direta na vida económica do sujeito passivo. Deverá ser tolhida uma argumentação que se baseie no não exercício do direito de audição por sua inércia, uma vez que a própria lei nem legislou sobre esse facto. Até porque bem vistas as coisas, como o nome diz, é um direito e não um dever obrigacional.

Caso estejamos perante um ato administrativo ilegal, e tenha havido lugar à concessão de um determinado benefício e a Administração se aperceba que o sujeito passivo não cumpre os requisitos necessários para que esta lhe seja aplicada estamos na presença de novos argumentos aduzidos pela administração e por isso o contribuinte tem o direito de ser ouvido¹⁰⁶. E no que concerne à inobservância imputável ao beneficiário, este há de ser ouvido de modo a justificar porque se notam tais inobservâncias¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Teses tem havido que defendem que, os contribuintes devem ter a noção de que os benefícios fiscais não são concedidos *ad eternum*, e por isso devem estar a contar com a sua revogação. Uma tese destas, jamais poderá ser aceite, colocando em questão a segurança jurídica que os contribuintes depositam nas normas. No caso em que exista a formação de um ato administrativo tendente a levar à revogação de um benefício fiscal, jamais deverá o contribuinte deixar de ser ouvido antes da decisão final, atendendo ao prejuízos que da revogação poderão advir. Sobre este tema, SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, 1.ª edição, Coimbra Editora, 2013, pág. 105 e seguintes, “*existirá sempre violação do Princípio da Segurança Jurídica, na medida em que é posta em causa a previsibilidade das obrigações fiscais*”, pág.112. Ver também SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, de 2007.pág.169 e ss. que nos transmite que deve haver uma “*possibilidade de previsão das consequências, uma vez que é intensa a operada por este ramo do direito na vida das pessoas e empresas*”.

¹⁰⁶ “*a operatividade da extinção do benefício fiscal em causa depende da prática de um ato administrativo de verificação extintiva, por meio do qual se torna certa e incontestável a situação de preclusão ocorrida. No caso, tal ato não foi praticado, muito menos foi a contribuinte ouvida sobre os termos da declaração de extinção do benefício fiscal em causa ou sobre os termos da liquidação ora impugnada.*” Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 26 de Setembro de 2017, processo n.º 2553/09.9BELRS, (relator Joaquim Cortês),

Será então de admitir que, *“a omissão da realização da audição prévia do contribuinte, seja do ponto de vista da garantia do contraditório, seja do ponto de vista do apuramento da verdade material, no contexto de incerteza sobre os termos da extinção do benefício fiscal em causa, ao contender com o conteúdo do ato final do procedimento tributário, acarreta o inquinamento do ato tributário em apreço.”*¹⁰⁸

Sempre que o contribuinte percepcione que foi preterido o seu direito de audição em relação a este tema, deverá lançar mão do processo de impugnação judicial.

Cumpra agora falar da questão das liquidações adicionais. Estas podem ocorrer quando, a Administração concede a um determinado contribuinte um benefício fiscal e mais tarde se apercebe que afinal o benefício não era aplicável ou, até o era mas não na medida em que foi. Neste caso, incumbe à administração antes da liquidação de tributos adicionais, o dever de notificar o contribuinte para exercer o seu direito de audição na medida em que a Administração está a ponderar a revogação de um benefício fiscal que estes haviam auferido.

Em bom rigor, devem os contribuintes serem notificados para exercerem o seu direito de audição prévia antes da efetiva liquidação adicional, nos termos do artigo 60.º n.º 1 a) da LGT, devendo estes aquando da notificação terem acesso à motivação que conduziu à liquidação adicional.

Se houver lugar à omissão do direito de audição o contribuinte deverá lançar mão do processo de impugnação judicial, uma vez que houve lugar à preterição de uma formalidade considerada essencial que invalida o ato, sendo este anulável. Teriam de ser intentadas duas ações distintas, uma para impugnar a liquidação adicional de um imposto que não seria devido e outra pela preterição de uma formalidade essencial.¹⁰⁹

consultado a 15 de Outubro de 2018. Caso estejamos perante um ato de revogação de um benefício fiscal, fazendo a devida vénia ao acórdão agora transposto, o contribuinte deverá ser ouvido antes da decisão final de revogação sob pena de invalidade do ato.

¹⁰⁷ Por exemplo, podemos estar na presença de um erro no sistema informático, p.ex., e o contribuinte ter entregue determinados documentos que demonstram a sua necessidade e a falha informática não permitir o acesso a tais documentos.

¹⁰⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 26 de Setembro de 2017, processo n.º 2553/09.9BELRS, (relator Joaquim Cortês), consultado a 15 de Outubro de 2018.

¹⁰⁹ *“O princípio da impugnação unitária impõe que a questão da isenção, quando automática, seja suscitada em juízo no processo de impugnação do ato tributário de liquidação aonde tal isenção deve ser atendida.”* Acórdão

Em jeito de conclusão deste ponto podemos aferir o seguinte. Atendendo à natureza sensível que os benefícios fiscais tem em sede monetária na esfera jurídica dos contribuintes, a sua revogação ou a revogação do ato administrativo que os concedeu, jamais poderá passar por cima do direito de audição.

Neste sentido, deverá sempre a autoridade notificar o contribuinte com a decisão que tem em vista tomar e o prazo para este exercer o seu direito de audição. Não só aquando da revogação mas sim, também em momento anterior, no momento em que será indeferido total ou parcialmente o pedido de concessão de um benefício fiscal, isto porque, para ser revogado tem efetivamente de ser concedido. Não nos devemos olvidar que, a impugnação será um meio que o contribuinte terá ao seu dispor. No entanto, aquando do indeferimento total ou parcial, poderá lançar mão da reclamação hierárquica, sendo que, nesse caso, não poderá esse ato de segundo grau ser impugnado contenciosamente.

Portanto, não só aquando da revogação de um benefício fiscal, mas também qualquer ato em matéria fiscal que contenda diretamente com os interesses do sujeito passivo, antes do seu indeferimento deverá o contribuinte ser notificado para cabal exercício deste seu direito.

do Supremo Tribunal Administrativo de 09 de Julho 2003, processo n.º 0781/03, (relator Baeta de Queiroz) consultado a 15 de Outubro de 2018

(IV) Nos atos de aplicação de métodos indiretos

Conforme prescreve o artigo 60.º n.º1 alínea d) da LGT, o contribuinte tem o direito de ser ouvido antes da decisão de aplicação de métodos indiretos¹¹⁰, quando não haja lugar a relatório de inspeção¹¹¹.

Esta visa determinar os valores reais e efetivos auferidos pelo contribuinte através de indícios, presunções ou outros elementos que disponha, sendo que incumbe a este último o ónus da prova do excesso¹¹².

Portanto, esta só se poderá efetivar nos seguintes casos:

- Regime simplificado de tributação;
- Impossibilidade de comprovação e quantificação da matéria tributável de forma direta e exata de todos os elementos que a Autoridade considera essenciais e indispensáveis para apurar a matéria tributável de qualquer imposto, de modo a que não exista nenhum erro na sua quantificação;
- Quando se verifique que a matéria tributável de um sujeito passivo se afaste sem uma razão justificadora, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos do que aquilo que resultaria da aplicação de indicadores objetivos da atividade em questão com base no previsto legalmente;
- Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastem para menos do que o devido, sem razão justificada dos padrões de rendimento que razoavelmente são aplicados à atividade em questão e que possam permitir as manifestações de fortuna nos termos do artigo 89-A da LGT;

¹¹⁰ No atinente à determinação da matéria coletável, esta pode ser apurada através de métodos diretos ou indiretos. Os métodos diretos baseiam-se em meros cálculos efetuados com base nas declarações prestadas pelo contribuinte, sendo que a administração só poderá proceder a avaliação indireta quando perceba que existem algumas incorreções nas declarações prestada. Cfr. artigo 81.º da LGT. A avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta e só poderá ser aplicada nos termos da lei.

¹¹¹ Quando houver lugar a relatório de inspeção e este determine que a quantificação da matéria coletável deverá ser feita através de métodos indiretos, caso o contribuinte tenha exercido o seu direito de audição antes da conclusão do relatório de inspeção, não terá de ser ouvido novamente. Apenas terá de ser notificado novamente para cabal exercício do seu direito de audição se forem apresentados novos fundamentos pela administração.

¹¹² Cfr. artigos 83.º n.º2 e 74.º n.º3 ambos da LGT.

- Quando sem razão objetiva seja apresentado pelo sujeito passivo resultados tributários nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, nos quais a contagem do prazo apenas se inicia a partir do termo do terceiro ano ou em três anos durante um período de cinco anos;
- E, em último caso, quando a Administração verifique a existência de uma divergência não justificada dos rendimentos declarados e o acréscimo de património ou de despesas efetuadas pelo contribuinte, incluindo liberalidades, sejam de valor superior a 100.000,00€.

Vistas as situações nas quais a matéria tributável poderá ser apurada através de métodos indiretos, a questão que agora se coloca, prende-se com o direito de audição do contribuinte.

Impende sobre a Administração demonstrar que se encontram verificados todos os pressupostos legais para o recurso aos métodos indirectos. Mais ainda, deverá fundamentar os critérios que sustentaram a nova quantificação da matéria tributária¹¹³. Após tudo o exposto supra, jamais deverá ser preterido este direito. Isto até porque, aquando da aplicação deste método deverá efetivamente a Administração fundamentar os valores que equacionou e que, na sua óptica fundamentou como excesso e que deverá ser alvo de imposto.¹¹⁴

¹¹³ “Como é bom de ver, não basta à AT indicar um qualquer critério de quantificação. Tem que demonstrar que o mesmo constitui uma forma válida de aproximação à realidade e, para tanto, terá que indicar de forma clara, precisa e suficiente, os factos conhecidos de que partiu e que lhe permitiram, à luz das regras de experiência, segundo critérios de razoabilidade e tendo em conta as concretas circunstâncias do exercício da atividade, fixar o critério de quantificação da matéria tributável e qual o raciocínio que lhe está subjacente, por forma a permitir à Contribuinte conformar-se com esse critério ou contestá-lo e ao Tribunal sindicá-lo” Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 28 de Fevereiro de 2008, processo n.º 04634/04, (relator Francisco Rothes), consultado a 19 de Setembro de 2018. Na mesma esteira o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 01495/07.7BEVIS, de 18 de Maio de 2017, (relator Mário Rebelo), consultado a 19 de Setembro de 2018 defende que “(...)nesta fase, compete à Administração Tributária indicar os critérios utilizados na determinação da matéria tributável por métodos indiciários, os quais deverão assentar em dados objetivos, racionais e fundamentados, ou seja, em dados aptos a inferir os factos tributários, e não meras hipóteses, suspeitas ou suposições.”

¹¹⁴ Conjeturemos um contribuinte que vende veículos a título particular, e a Administração tributária se apercebe que este aparenta ter rendimentos superiores aos que foram declarados. A Administração poderia então lançar mão deste expediente e com base em presunções, fundamentar que os veículos que este vendeu, teriam valor de mercado superior ao declarado. Fariam então cálculos ao valor suposto dos veículos e imaginemos que através

A questão que se coloca neste apartado prende-se com o direito de audição do contribuinte antes da aplicação de métodos indiretos nos casos em que não haverá lugar a uma inspeção tributária. Se efetivamente se verificar algum dos motivos do artigo 87.º da LGT para se indagar a matéria tributável através de métodos indiretos, deve o contribuinte ser notificado por parte da Administração de tal facto.

Partindo do princípio que a tributação tem de ser efetuada pelo rendimento real e efetivo de cada contribuinte, este será em primeira linha apurado através das suas declarações que se presumem verdadeiras. Só não será assim quando através das declarações que este presta a Autoridade se verificarem incongruências.

Cabe à Administração o ónus não só de demonstrar que se encontram verificados todos os pressupostos legais para o recurso ao métodos indiretos, mas também fundamentar a posteriori adequadamente os critérios que sustentaram a nova quantificação da matéria tributária, demonstrando então que tal critério constitui uma forma válida de aproximação à realidade que antes não havia sido alegada pelo contribuinte¹¹⁵.

Ou seja, convém alertar para o facto de que apesar de ser a Administração o órgão que efetua a avaliação indireta, o sujeito passivo deve participar nesta, nomeadamente através do exercício do direito de audição nos termos do artigo 60.º n.º 1 d) da LGT. O artigo 60.º n.º 3 da LGT, prevê que se o contribuinte for ouvido aquando da decisão de aplicação de métodos diretos, poderá ser dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo quando esta invoque novos factos dos quais o contribuinte não se tenha pronunciado.

desses cálculos daria lugar a um valor superior ao efetivamente declarado. Refletindo sobre esta situação, deveria o contribuinte ser notificado da provável decisão da Administração que ao aplicar estes métodos assumiu que haveria lugar a um rendimento superior. Então neste caso o contribuinte deveria ser notificado e a Administração teria de fundamentar de facto e de direito os factos nos quais se baseou para apurar o suposto rendimento. Nesta medida, era aqui que o contribuinte ao ser ouvido de forma oral ou de forma escrita no prazo concedido pela Administração para tal, que iria indicar o valor efetivo da venda e aí poderia demonstrar que o método da Administração tinha falhado e provar os rendimentos efetivos.

¹¹⁵ *“O recurso ao método indireto pela AT é uma inevitabilidade quando haja razões fundadas para concluir que os valores registados e declarados referentes ao tributo não correspondem à realidade das transmissões de bens ou prestações de serviços”* Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 28 de Fevereiro de 2016, processo n.º 04634/04-Viseu, (relator Francisco Rothes), consultado a 18 de Setembro de 2018.

Se o contribuinte nesta fase, de aplicação de métodos indiretos para apuramento de matéria tributária, não foi ouvido, terá de o ser obrigatoriamente aquando da decisão de liquidação com base nestes métodos. *“No caso de tributação por métodos indiciários, a lei impõe especial fundamentação, devendo a AT especificar os motivos porque a contabilidade não merece crédito, por que não pode quantificar direta e exatamente a matéria tributável”*¹¹⁶

Convém ainda salientar o facto de que *“a audiência do contribuinte antes da decisão de aplicação de métodos indiciários não é imposta pela lei nos casos em que, antes, o contribuinte já teve oportunidade de se pronunciar sobre a questão; designadamente, se foi objecto de uma ação de fiscalização, que culminou com um relatório no qual foi feita a proposta de tributação por métodos indiretos, e esse relatório lhe foi transmitido e sobre ele foi admitido a fazer-se ouvir.”*¹¹⁷

Passemos então a analisar os meios de reação do contribuinte.

No caso de avaliação através de métodos indiretos o contribuinte pode solicitar um pedido de revisão da matéria tributável nos termos do artigo 91.º da LGT, tendo o mesmo um efeito suspensivo da liquidação do tributo. Este é observado como um procedimento impugnatório de primeiro grau, cujo fundamento se prende com ilegalidades, nomeadamente na errónea quantificação da matéria tributável, ou com a não verificação dos pressupostos de determinação indireta da matéria tributável. É neste último pressuposto que se deve enquadrar o direito de audição do contribuinte nos termos do artigo 60.º n.º 1 a) do CPPT.

A legitimidade para instaurar o pedido de revisão da matéria tributária recai sobre o sujeito passivo ¹¹⁸ no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão. Deverá tal pedido ser dirigido ao órgão da administração tributária da área de residência do sujeito passivo, sendo este quem tem competência para aferir do pedido.¹¹⁹ No que concerne ao pedido de

¹¹⁶ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 10 de Março de 2016, processo n.º 01383/04.9BEBRG, (relator Cristina da Nova), consultado a 19 de Setembro de 2018

¹¹⁷ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14 de Abril de 2016, processo n.º 04689/04-Viseu, (relator Vital Lopes), consultado a 19 de Setembro de 2018.

¹¹⁸ nos termos do artigo 9.º do CPPT.

¹¹⁹ seguindo a sua tramitação os termos dos artigos 91.º e seguintes da LGT para onde remeto. Cumpre apenas referir que neste pedido o contribuinte designará um perito e a administração tributária outro. Este procedimento assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte, o perito indicado pela Administração, e um terceiro perito independente se o houver. O propósito deste debate é de chegar a um acordo quanto ao

revisão de matéria tributável, o contribuinte que antes não teve oportunidade de exercer o seu direito de audição, terá agora a oportunidade de ser ouvido.

O quesito que agora se afigura essencial descortinar prende-se com o facto do direito de audição no âmbito deste pedido de revisão. Efetivamente determina a lei que deverá haver lugar a uma audição do contribuinte antes da decisão final, devendo este ser notificado com a provável decisão e para exercício do seu direito. Mas será que no caso em concreto é mesmo assim? Vejamos então.

Uma vez que neste existe a nomeação de um perito por parte do sujeito passivo que agora lança mão deste procedimento, podemos dizer que o seu direito de audição está assegurado através deste. Isto porque, o perito está presente no decurso da formação do ato, e está na sua livre disponibilidade chegar a um acordo ou não sobre a matéria Tributável.

É no debate contraditório que é agendado que os dois peritos¹²⁰, se debatem sobre a matéria agora apurada e os seus meios. O perito nomeado pelo sujeito passivo que lançou mão deste expediente deverá afastar as presunções que a seu ver considera erroneamente tomadas pela Administração, cabendo-lhe então um cabal esclarecimento sobre os factos que efetivamente ocorreram. É neste debate contraditório que o direito de audição do contribuinte é efetivado¹²¹. Caso não haja lugar a acordo antes de lançar mão do processo de impugnação judicial, poderia o contribuinte lançar mão da reclamação graciosa.

Esta teria lugar no caso em que o parecer do perito independente é idêntico ao parecer do perito do contribuinte, mas mesmo assim a Administração decide em sentido

valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação. Caso o almejem o tributo será então liquidado com base na matéria tributável que agora foi acordada e o contribuinte não poderá lançar mão da impugnação judicial.cfr. artigo 92.º n.º3, 4 e 5 da LGT.

¹²⁰ se houver lugar a um perito independente, os três.

¹²¹ A jurisprudência inclinou-se no sentido de que *“não ocorre preterição de formalidade legal por falta de audição do impugnante antes da decisão de indeferimento do pedido de revisão da matéria colectável, direito que, a seu ver, lhe está assegurado na alínea b) do n.º1 do art.º60.º da LGT. (...) a participação que reivindica concretiza-se através da designação do perito que o representa no procedimento (art.º 91.º, n.º1 da LGT) e intervém no debate contraditório que aí tem lugar (art.º 92.º, n.º1 da LGT) entre o seu perito e o da administração tributária e cujas posições são levadas em conta na decisão do órgão competente para a fixação dos rendimentos em caso de falta de acordo entre os peritos”* Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processos n.º 04689/04-Viseu, de 14 de Abril de 2016, (relator Vital Lopes), consultado a 30 de Setembro de 2018.

diferente. O propósito desta é a anulação total ou parcial dos atos tributários¹²², sendo dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, ou não havendo este, ao dirigente máximo do serviço.¹²³

Ou seja, poderia o contribuinte lançar mão da reclamação graciosa em primeira instância ou recorrer diretamente ao processo judicial. Tanto um como outro têm efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que ambos os peritos estiveram de acordo¹²⁴.

Discussão diferente seria se fosse preterido tal debate, aí sim haveria lugar a uma invalidade, atendendo ao facto de que teria sido precludido o direito de audição do contribuinte que se configura através do perito por si nomeado.

Após isso caberia então ao contribuinte lançar mão do processo de impugnação judicial após a efetiva notificação do interessado, que deverá ser efetuada através de carta registada com aviso de recepção.¹²⁵

Não só pela preterição do seu direito de audição, mas se de facto não houvesse um acordo em relação à matéria. Não deve ser olvidado o facto de que sobre a Administração incumbe o ónus de fundamentar efetivamente todas as suas decisões. Segue-se então o processo de Impugnação judicial no qual vamos discutir a preterição do direito de audição que possa ocorrer na mesma. A considerarmos mais uma vez que o direito de audição é uma formalidade essencial, nomeadamente neste âmbito em que a Administração apurará um imposto a liquidar com base em meras presunções, parece-me efetivamente que este deverá ser considerado inválido por preterição de formalidade essencial.

O Processo de Impugnação judicial não está limitado aos fundamentos da reclamação graciosa, sendo que, a haver postergação do direito de audição o fundamento da impugnação prende-se com a ilegalidade do ato tributário por preterição de uma formalidade essencial. Isto porque, a chamada audiência dos interessados tem como objetivo fulcral a participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito. Na determinação da matéria tributável por

¹²² Cfr. artigo 68.º n.º2 do CPPT.

¹²³ Cfr. artigo 75.º n.º1 do CPPT.

¹²⁴ Cfr. artigo 92.º n.º8 da LGT.

¹²⁵ Uma vez que é requisito de eficácia da decisão da Administração a notificação ao interessado, artigo 77.º n.º6 da LGT.

métodos indiretos esta participação assume um papel fulcral para ilidir as presunções nas quais a Administração se baseou uma vez que poderão ser completamente contrárias à realidade, ou até mesmo utópicas, e ninguém melhor que o contribuinte, no exercício dos seus direitos, para a esclarecer.

A preterição desta formalidade em abstrato tem sido defendida pela jurisprudência como conducente à anulabilidade da decisão, uma vez que com a impugnação judicial há lugar a um efeito suspensivo da cobrança do tributo até cabal esclarecimento do seu valor. No entanto é aqui que entra o princípio do aproveitamento do ato Administrativo.¹²⁶

De forma a cerrar o presente ponto, devemos ter presente a ideia inequívoca de que quando houver lugar à aplicação de métodos indiretos para apurar a matéria tributável, deve ser precedido da audição do contribuinte, incumbindo à Administração o ónus de prova de que se encontram reunidos todos os requisitos necessários para a sua aplicação.

Isto porque, conforme redigido, os métodos indiretos são subsidiários dos métodos diretos, uma vez que se presume que as declarações que o contribuinte entrega para fundamentar os seus rendimentos, são verdadeiras. No caso em análise, sempre que a decisão de aplicação de métodos indiretos não seja precedida de relatório de inspeção, tem o contribuinte de ser ouvido para defesa cabal dos seus interesses.

Se o for, e no âmbito do relatório de inspeção o contribuinte tiver livremente renunciado ao seu direito de audição, se novos fundamentos não forem apresentados, este não terá de ser ouvido novamente.

Caso haja lugar à preterição do direito de audição do contribuinte, aquando da decisão de apuramento da matéria tributável através de métodos indiretos, este deve requerer um pedido de revisão da matéria tributária, nomeando para o efeito um perito. Através deste, o seu direito de audição encontra-se então assegurado. Caso não haja um acordo entre o perito designado pelo contribuinte e o perito designado pela Administração, poderá o contribuinte lançar mão da impugnação judicial.

¹²⁶ Este será alvo de explanação no ponto 2 alínea b) (II) (um) do capítulo segundo, para o qual desde já se remete. Fazendo apenas uma breve explanação, não haverá lugar a uma anulação do ato praticado, que embora inválido, se efetivamente for inequívoco que o conteúdo da decisão seria exata e indubitavelmente o mesmo sem a preterição de tal formalidade essencial, pelo que se impõe o seu aproveitamento.

O legislador consagrou a obrigatoriedade do direito de audição antes da efetiva decisão de aplicação de apuramento da matéria tributável através de métodos indiretos, uma vez que estes dão lugar ao apuramento de um imposto com base em presunções. Por este facto deve o contribuinte ser ouvido para cabal defesa dos seus interesses, para evitar que seja apurado um imposto, com base em pressupostos erróneos.

No entanto, parece-me que o legislador não foi feliz com a formulação do artigo 60.º n.º1 d) da LGT. Isto porque, refere a inspeção aquando da aplicação de métodos indiretos. Devemos ter a noção de que a inspeção tributária não pode per si, “aplicar” métodos indiretos. O que pode ocorrer é, o relatório de inspeção, por exemplo devido a falhas na contabilidade, decidir que tendo em conta os elementos apurados, há uma diferença entre a contabilidade que se veio a inspecionar e as declarações do contribuinte. Mas é sobre a inspeção que nos vamos debruçar no ponto seguinte.

(V) Nos atos de natureza informativa

Antes demais, deve ser feita uma breve exposição do procedimento de Inspeção Tributária de modo a perceber o enquadramento do direito de audição do contribuinte.

O Procedimento de Inspeção Tributária encontra a sua disciplina legal no Regime Complementar de Inspeção Tributária¹²⁷, tendo por objetivo a observação das realidades tributárias dos sujeitos passivos, nomeadamente quando a Autoridade Tributária se aperceba que há uma diferença entre o declarado e o que presume existir e que não está a ser declarado¹²⁸. Um exemplo disto é o chamado “saco azul” ou contabilidade paralela.

Não nos estendendo mais, vamos então perceber as diversas fases do procedimento de inspeção tributária.

A **fase preliminar**, tem uma natureza abstrata e preparatória *“que tem em vista traçar o círculo objetivo e subjetivo dentro do qual todos os desenvolvimentos subsequentes se localizarão.”*¹²⁹ É nesta etapa que a Administração seleciona e identifica os sujeitos passivos e demais obrigados tributários que serão alvo de inspeção, e prepara toda a inspeção recolhendo toda a informação necessária e que esteja disponível do ou dos sujeitos passivos que vão ser alvo de fiscalização.¹³⁰

Segue-se então a fase da **notificação do sujeito do procedimento de inspeção**. Com esta, o sujeito fica informado de que será alvo de inspeção, devendo manter

¹²⁷ Doravante RCPIT. No decurso do procedimento de inspeção, a legislação aplicável em primeira linha é a constante do RCPIT, sendo aplicada subsidiariamente o CPPT, o RGIT, a Lei orgânica da Autoridade Tributária e aduaneira e os respetivos diplomas complementares, e por fim o CPA.

¹²⁸ Este procedimento pode ser oficioso, quando o seu início se dá através de uma declaração de vontade por parte da Administração, ou não oficioso, quando a iniciativa advém do contribuinte e tem por fim a prevenção de infrações tributárias nos termos do artigo 12.º do RCPIT.

¹²⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op.cit., pág. 174. É nesta etapa que a Administração planeia em abstrato os atos de inspeção que vai levar a cabo tendo em consideração o Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira. Poderá levar a cabo também outras ações que não as compreendidas neste plano, desde que estejam legalmente previstas. Impende um dever de sigilo sobre a Administração no decurso da Inspeção.

¹³⁰ Cfr. artigos 27.º e 44.º n.º2 ambos do RCPIT.

intactos todos os elementos considerados necessários¹³¹ para que a Autoridade possa aferir da veracidade das suas declarações, suspendendo-se com esta o prazo de liquidação de tributos. A notificação deve conter a identificação do funcionário da Administração que vai proceder à Inspeção, os elementos que a Administração pretende analisar no decurso do procedimento, o prazo o local e a hora de realização dos atos de inspeção, e as consequências que advirão caso seja violado o dever de cooperação do notificado.¹³² No entanto, há situações que podem dispensar a necessidade de notificação do visado, previstas no artigo 50.º do RCPIT. Após a notificação ao visado do ato de inspeção quando esta não seja de dispensada nos termos da lei, é então que se inicia o procedimento de inspeção.

O início do procedimento de inspeção, é a etapa essencial de toda a tramitação, sendo neste que o contribuinte terá o seu direito de exercer o seu direito de audição. Vejamos então que tipo de atos podem ser praticados pela Administração, onde e quando. Não nos devemos olvidar que no decurso de um procedimento de inspeção, a

¹³¹ Para evitar a dissipação de prova, podem ser emanadas medidas cautelares tendo sempre por base o princípio da proporcionalidade (artigo 7.º RCPIT). Pode então haver lugar a uma apreensão de elementos de escrituração ou elementos de suporte informático, nos termos do artigo 30.º n.º 1 a) do RCPIT. Estes podem ser quer do sujeito passivo quer de terceiros que com este se encontrem relacionados ato cabe impugnação judicial no prazo de 15 dias a contar do levantamento do auto, artigo 143.º do CPPT. A selagem de instalações e aposição de vistos em documentos, cfr. artigo 30.º n.º 1 b) e c) do RCPIT. Estas podem ser impugnadas pelo sujeito que se sinta constrangido nos seus direitos no prazo de 15 dias a contar da sua realização ou do conhecimento efetivo por parte do interessado, com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do artigo 144.º do CPPT. Mais ainda, pode a Administração no decurso do procedimento lançar mão de meios judiciais, cuja decisão e tramitação corre nos tribunais judiciais. Estas podem compreender o arresto e o arrolamento, nos termos do artigo 31.º do RCPIT. Todos estes meios tem como objetivo principal evitar a dissipação de provas que se afigurem essenciais para a descoberta da verdade por parte da Administração. A inspeção quando envolva a verificação de mercadorias, da contabilidade, dos livros de escrituração ou de quaisquer outros documentos que estejam relacionados com a atividade inspetiva terá lugar nas instalações ou dependências onde estejam ou devam estar os elementos. Imaginemos que a inspeção tem por base livros de contabilidade e estes estão na habitação do sujeito visado. Nos termos do artigo 34.º do RCPIT parece haver lugar a uma derrogação do artigo 18.º da CRP, parecendo que a inspeção se possa deslocar à habitação, desde que acoberta de uma autorização legal.

¹³² Cfr. artigos 42.º e 37.º n.º 2 ambos do RCPIT.

administração apenas poderá praticar atos que estejam legalmente descritos, sob pena de os seus atos serem inválidos¹³³.

Após a prática de todos os atos inspetivos, é então lavrado um projeto de conclusões de relatório, devendo o sujeito passivo ser notificado deste para exercer o seu direito de audição descrito e previsto no artigo 60.º do RCPIT e no artigo 60.º n.º 1 e) da LGT.

Sempre que se conclua a inspeção tributária, e caso os atos de inspeção possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada, esta deve ser notificada, no prazo de 10 dias, do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação. Tal notificação deve fixar um prazo entre 15 a 25 dias para a entidade se pronunciar sobre o projeto de conclusões, nos termos do artigo 60.º n.º 2 do RCPIT. Há lugar a uma violação do artigo 60.º n.º 1 alínea e) da LGT, quando se verifique que o sujeito passivo não é notificado do projeto de conclusões do relatório.¹³⁴

Não devemos mesclar o não exercício do direito de audição do contribuinte por falta de interesse deste. Isso ocorre quando, o contribuinte é notificado do projeto de conclusão do relatório, sendo-lhe concedido o prazo de 10 dias para se pronunciar e nada faz. Neste caso não há lugar à preterição de uma formalidade essencial, porque efetivamente foi-lhe dada oportunidade, só que este nada disse.

Nos termos do artigo 116.º do CPA, aplicável ao procedimento de inspeção, aquando do exercício do seu direito de audição, poderá o contribuinte requerer diligências complementares, recaindo sobre a entidade administrativa o dever de as realizar sempre que estas se, representem adequadas e úteis para a decisão que a Administração virá a toma a

¹³³ Podemos afiançar que as atuações deverão ser sempre proporcionais ao fim que se destinam podendo os agentes da Autoridade Tributária, entrar nas instalações onde existam elementos relacionados com o procedimento de inspeção, e permanecer nestes enquanto o estabelecimento estiver aberto, aceder aos livros de contabilidade, consultar o sistema informático do visado, solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas, desde que seja necessário, requisitar documentos a notários, conservadores ou a outras entidades oficiais, entre outros atos previstos no artigo 28.º do RCPIT e 63.º da LGT.

¹³⁴ *“O exercício do direito de audição pressupõe o reconhecimento do direito de os interessados se pronunciarem sobre o objeto do procedimento antes da decisão final e assegurar que a Administração não tome nenhuma decisão sem ter dado ao interessado a oportunidade de se pronunciar sobre as questões que importam essa mesma decisão”* Acórdão do Tribunal Central Administrativo norte, processo 01000/07.5BEPRT de 23 de Junho de 2016, (relator Paula Moura Teixeira), consultado a 23 de Setembro de 2018.

final. Deverá então a Administração fazer um juízo de ponderação e de verificação, de modo a perceber se estas se afiguram essenciais para a descoberta da verdade.¹³⁵ Se a Administração optar por não realizar tais diligências, atendendo ao facto de que sobre a esta impende um dever de pronúncia e de fundamentação sobre todas as questões que sejam suscitadas pelo interessado, não poderá deixar de se pronunciar também sobre as diligências complementares agora requeridas pelo contribuinte. A notificação dos interessados para exercício do direito de audição pode ser realizada pessoalmente ou por via de carta registada¹³⁶, sendo que se presumem notificados os sujeitos passivos e os demais obrigados tributários contactados por carta registada que haja sido devolvida.¹³⁷

Por fim, após a audição do contribuinte, é elaborado o relatório final de inspeção por parte da administração, sendo esta a **fase final de conclusão da inspeção**¹³⁸. Atenção que o contribuinte pode não ser ouvido e mesmo assim o relatório ser válido. São os casos dos contribuintes a quem é notificado o projeto de conclusões do relatório e este nada faz. Ai não há nenhuma invalidade do ato, apenas uma inércia por parte do sujeito interessado.

O relatório deverá ser notificado ao contribuinte através de carta registada, devendo a Administração fundamentar de facto e de direito a sua decisão¹³⁹, e fundamentar a sua aceitação ou não dos fundamentos de defesa do contribuinte aquando da sua audição. A preterição desta fundamentação torna o ato de notificação inválido por preterição do dever de fundamentação da AT.

Uma vez que não existem normas que definam a impugnabilidade do relatório de inspeção por preterição de formalidades legais, vamos ver os meios de reação do contribuinte.

¹³⁵ *“Com efeito, mesmo que entenda não dever efetuar as diligências requeridas, a administração tributária deverá pronunciar-se expressamente sobre o pedido da sua realização, se não antes, na decisão final, pois, por força do disposto no art.º 107.º do CPA, na decisão final expressa, o órgão competente deve resolver todas as questões pertinentes suscitadas durante o procedimento e que não hajam sido decididas em momento anterior”* Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 18 de Abril de 2018, processo 06559/13 , (relator Catarina Almeida e Sousa), consultado a 13 de Outubro.

¹³⁶ Cfr. artigo 37.º e seguintes do RCPIT.

¹³⁷ Cfr. artigo 43.º n.º 1 do RCPIT.

¹³⁸ Cfr. artigos 62.º e seguintes do RCPIT.

¹³⁹ Cfr. artigo 62.º n.º 2 e 63.º do RCPIT.

Se, no âmbito de um relatório de inspeção este tiver oportunidade de exercer o seu direito de audição, e houver lugar a uma nova liquidação, caso sejam carreados novos factos aquando da liquidação, este terá de ser ouvido nos termos do artigo 60.º n.º 1 a) da LGT. Se houver lugar a um indeferimento total ou parcial da sua pretensão, aí sim poderá lançar mão de uma reclamação graciosa¹⁴⁰ e posteriormente de uma impugnação judicial nos termos do artigo 99.º do CPPT.

Quando este não seja escutado no âmbito do relatório de inspeção e haja lugar a uma liquidação, terá agora de ser obrigatoriamente ouvido nos termos do artigo 60.º n.º 1 a) da LGT. Se houver lugar a um indeferimento total ou parcial da sua pretensão, aí sim poderá lançar mão de uma reclamação graciosa e posteriormente de uma impugnação judicial.

Caso haja lugar a uma decisão de liquidação por métodos indiretos, o contribuinte antes demais, se não foi ouvido no relatório de inspeção terá de o ser agora. Se já tiver sido e aquando da aplicação de métodos indiretos dê origem a uma nova liquidação, antes demais deverá este lançar mão do pedido de revisão da matéria tributável previsto no artigo 91.º da LGT. Se aquando do pedido de revisão novos fundamentos se vierem a apurar não há lugar à dispensa da sua audição. Só após o indeferimento total ou parcial poderá este lançar mão da impugnação judicial.

Portanto, cabe-nos agora tecer as seguintes ideias. Devemos ter presente que antes da conclusão do relatório de inspeção, quando este seja desfavorável ao contribuinte, deverá o mesmo ser notificado para exercício do seu direito de audição.

Este é o momento em que o sujeito passivo se vai defender das conclusões que a Administração extraiu aquando do procedimento de inspeção, não podendo o seu direito ser preterido uma vez que podem estar a ser tiradas conclusões erróneas pela Administração.

Questão diferente é se o contribuinte não quiser exercer o seu direito de audição após notificação para tal. Se o preterir por sua iniciativa não poderá invocar uma invalidade do relatório por preterição de formalidade essencial.

No relatório poderá ainda constar a decisão de apuramento da matéria tributável por métodos indiretos. Se assim o for, caso o contribuinte seja ouvido aquando da realização do relatório já não o será aquando da aplicação dos métodos indiretos, salvo se esta tiver por

¹⁴⁰ nos termos do artigo 68.º do CPPT.

base novos fundamentos sobre os quais este não teve oportunidade de se pronunciar anteriormente. Se houver lugar à preterição da formalidade considerada essencial, aquando da elaboração do relatório de inspeção, deverá este ser alvo de impugnação judicial.¹⁴¹

¹⁴¹ *“Na ausência de disposição legal que preveja a impugnabilidade autónoma do ato de inspeção tributária, as eventuais ilegalidades verificadas no respectivo procedimento, de acordo com o princípio da impugnação unitária vigente no processo tributário (art.º 54.º do CPPT e 66.º da LGT) apenas podem ser invocadas:*

– ou na impugnação judicial do ato final do procedimento de avaliação da matéria tributável, quando esta seja efectuada por métodos diretos ou quando não conduza a liquidação (art.º 86.º, n.ºs 1 e 3, da LGT),

– ou na impugnação judicial do subsequente ato de liquidação, quando a correção da matéria tributável seja efectuada por métodos indiretos (art.º 86.º, n.ºs 3 e 4, da LGT).” Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, datado de 12 de Maio de 2010, processo n.º 01534/09..7BEBRG,(relator Francisco Rothes), consultado a 16 de Outubro de 2018.

b) A sua dispensa

Conforme temos vindo a defender, o direito de audição do contribuinte é uma formalidade essencial que jamais deverá ser preterida, salvo nos termos da lei. Atendendo à sensibilidade deste tema, só o legislador poderia determinar os casos em que a audição do contribuinte pode ser dispensada. Quando não o for, antes da tomada de decisão final da Administração, o contribuinte deverá ser notificado sobre a decisão que a Administração tem em vista, de modo a ser ouvido. Através da sua audição pode requerer a realização de diligências complementares e a junção de novos meios de prova sustentem a sua pretensão. Caso não seja dispensado, a sua preterição constitui o nascimento de um ato inválido e por conseguinte anulável.

É então momento de percebermos em que termos poderá a audição do contribuinte ser dispensada uma vez que esta é a exceção à regra.

A audição do contribuinte será dispensada quando esta lhe seja favorável, conforme o artigo 60.º n.º2 da LGT.

A audição também não será formalidade essencial sempre que o contribuinte já tiver sido ouvido em momento anterior e não sejam apresentados novos fundamentos por parte da Administração sobre os quais não teve oportunidade de se pronunciar anteriormente.

Se estivermos perante uma decisão urgente, esta deve ser preterida nos termos do artigo 103.º do CPA, uma vez que a aplicação deste regime dilataria a decisão do ato no tempo, e acabaria por perder o seu efeito útil, nunca olvidando o dever de fundamentação exigido à Administração, conforme descrito

Um exemplo desse tipo de decisão é o pedido de dispensa de garantia, cujo procedimento, materialmente, induz que a Administração terá um prazo de 10 dias para decidir esse pedido, nos termos do artigo 170.º n.º 4 do CPPT.

A aplicação subsidiária de tais normas das normas de direito Administrativo no âmbito do Direito Tributário é feita nos termos do artigo 2.º alínea c) da LGT. Em tudo o que o Legislador Tributário, for omissivo, admite subsidiariamente a aplicação de normas Administrativas, de modo a que o procedimento e o processo tributários não fiquem sem

guardada legal. Antes demais, deve ser entendido que é proibido o recurso à analogia em Direito Fiscal, atenta a sensibilidade deste ramo¹⁴².

Questão que se pode colocar neste âmbito, prende-se com o facto de que os códigos que preveem as disposições supletivas podem vir a sofrer alterações e o código tributário não. Nesse caso, estaremos perante uma desconformidade do ordenamento jurídico, o que por si só, poderá trazer consequências gravosas para os contribuintes. Uma questão perspicaz que se poderá tomar em consideração no que a este regime diz respeito, prende-se com as alterações que foram introduzidas com a reforma do CPA, que influem no procedimento e no processo Tributários.

No que concerne às formas de processo, cumpre salientar que, com as novas alterações introduzidas pelo legislador, passa a haver uma ação administrativa única, na medida em que houve uma unificação das antigas Ações Administrativas Comum e especial, independentemente do seu objeto dizer respeito a atos ou contratos ou regulamentos.

Outra alteração preponderante, prende-se com a reformulação do conceito de Ato Administrativo, prevista nos termos do artigo 148.º do CPA.

Antes da reforma, o ato administrativo era considerado num conceito amplo como *“...o ato jurídico (por contraposição às ações materiais) unilateral (por oposição aos contratos) e concreto (distinto dos regulamentos) subordinado ao direito público (distinguindo-se dos atos de direito privado)”*¹⁴³.

No antigo CPA, o ato administrativo estava descrito nos termos do artigo 120.º definindo o ato administrativo como *“as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta”*¹⁴⁴.

Sucede que, esta definição não resolvia todos os problemas que vinham surgindo no que à definição de ato administrativo surgiam uma vez que suscitava diversas e dispares

¹⁴² É Compreensível que *“se prefira fazer uma aplicação de uma legislação subsidiária, do que assentar a tramitação processual na aplicação analógica de normas, que não dispensa, em alguma medida, uma apreciação subjetiva na determinação das situações processuais que devem considerar-se essencialmente semelhantes”* SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e processo Anotado e comentado*, op.cit.,pág.70.

¹⁴³ OLIVEIRA, Fernanda Paula, DIAS, José Eduardo Figueiredo, op.cit. pág.162.

¹⁴⁴ transcrição do artigo 120.º do antigo CPA.

interpretações, sendo que, no entanto o legislador afirmava que o ato administrativo deveria ser interpretado para efeitos da presente lei.

Também o CPTA tentava resolver esta questão, vertido no seu artigo 51.º, que surgia *“...na senda do conceito constitucional de ato lesivo: o ato administrativo impugnável abrange todos os atos administrativos com eficácia externa, ainda que inseridos num procedimento, especialmente capazes de lesar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”*¹⁴⁵.

É então afirmável que, ambos tinham pontos em concreto de modo a poder percepcionar o que deveria ser entendido por atos administrativos.

Portanto, percebe-se que, por um lado, ambos excluem do conceito de ato administrativo os atos preparatórios e os atos de comunicação, sendo que, no entanto, nestes se incluem os atos que, no âmbito de um procedimento autonomamente produzem efeitos externos.

No entanto não deve ser esquecido que, no âmbito desta concepção é passível de ser percepcionado que o ato Administrativo pode ser considerado como uma decisão unilateral da Administração, na medida em que o contribuinte não participa dela, e, caso este ato enferme vícios, o contribuinte deverá ter à sua disposição a correspondente ação administrativa para fazer valer os seus direitos.

O conceito de ato administrativo está hoje previsto nos termos do artigo 148.º do CPA, segundo o qual *“consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta”*¹⁴⁶.

Portanto, é então passível de se percepcionar que com a reforma de 2015 houve duas alterações essenciais no que ao conceito de ato Administrativo concerne uma vez que existiu a *“...restrição da figura aos atos decisórios com eficácia externa, portanto aqueles que visam produzir efeitos externos de modo a afetar direitos ou interesses de entidades exteriores aos do órgão que o pratica ; e a eliminação do elemento subjetivo, eliminando-se a referência à sua emissão pelos órgãos da Administração”*¹⁴⁷.

¹⁴⁵ OLIVEIRA, Fernanda Paula, DIAS, José Eduardo Figueiredo, op.cit., pág.166.

¹⁴⁶ transcrição do disposto no artigo 148.º do CPA.

¹⁴⁷ SILVA, Hugo Flores da, O impacto da reforma do CPTA e do CPA no processo e procedimento tributário, in revista do CEJ de Procedimento e Processo Tributário 2016, pág.65

Ou seja, cumpre concretizar que a reforma do CPA de 2015 levou a que diversas alterações existissem, na forma dos processos Administrativos, estabelecendo o Legislador um regime geral para as ações, sendo que estas se conformam com as especificidades de cada caso concreto, sendo que, a estas apenas se contrapõe os processos urgentes.

Tem vindo sendo defendido nas esteiras dos Tribunais que a falta de audição no procedimento tributário, quando for obrigatória, constituirá um ato inválido no seu regime da anulabilidade.

No entanto, haverá casos em que esta omissão não conduzirá à anulação, *“nomeadamente nos casos em que se apure no processo contencioso que, se ela tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem deixou de pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final, ou acabou por ter oportunidade de pronunciar-se, em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau.”* ¹⁴⁸

No caso do procedimento tributário poderão ser aplicadas as normas do procedimento Administrativo, tendo estas especial referência quando nos referimos às decisões urgentes. Vejamos então agora os casos em que haverá lugar a direito de audição, quando pode ser dispensado, e as formas de reação dos contribuintes.

¹⁴⁸ Acórdão do tribunal central administrativo norte, de 14 de Abril de 2016, processo 00071/07.9BEPNF, (relator Ana Patrocínio), consultado a 11 de Outubro de 2018.

3.2. No Processo Tributário

Após uma exposição sobre o direito de audição no âmbito do procedimento tributário, cumpre agora falar sobre o processo Tributário.

Se fizermos uma análise crítica ao nosso Direito, podemos perceber que nos processos que correm ou que correram termos nos Tribunais Administrativos e Fiscais Portugueses, facilmente se percebe que as questões *sob iudice* se prendem minoritariamente com o direito subjetivo. Ou seja, no nosso ordenamento encontramos muitas questões em que o juiz fundamenta a sua decisão com base no Código de Procedimento e Processo Tributário. No que concerne aos principais atos que compõem a execução, nomeadamente a citação, a penhora, a venda, a convocação de credores, a verificação e graduação de créditos, em tudo o que não esteja prescrito no CPPT, deve o julgador aplicar as normas do CPC.

No âmbito do processo de execução fiscal, *“decorre a qualificação da execução fiscal como um meio processual, um instrumento criado pela ordem jurídica para a cobrança coerciva de obrigações tributárias (e das pecuniárias impostas por ato administrativo) mediante um processo e não mediante um procedimento administrativo.”*¹⁴⁹

Antes de passar à explanação dos trâmites da execução fiscal, devemos ter presente a ideia de que neste processo existem atos de natureza procedimental emanados pela Administração, motivo pelo qual serão aqui de aplicar as normas do CPA em tudo o que não estiver disposto na LGT e no CPPT.

Em face disso o direito de audição, não deverá ser sufragado quando estivermos na presença de atos de natureza procedimental, salvo quando houver dispensa nos termos da lei.

¹⁴⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 08 de Agosto de 2012, processo n.º 0803/12, (relator Lino Ribeiro), consultado a 11 de Outubro de 2018. Efetivamente, o acórdão tem razão quando expressa que estamos na presença efetiva de um processo. Agora, razão não lhe poderá ser dada se afirmar que não existem atos de natureza procedimental no decurso deste. Esta disciplina será alvo de exposição autónoma na presente, no ponto 3.2. alínea a) para o qual desde já se remete.

Vamos finalmente, falar então das tramitações do Processo de Execução Fiscal de modo sintético. Visto estarmos na presença de atos de natureza processual, temos então a **Instauração do Processo de Execução Fiscal, a Citação, a Penhora e a Venda.**

Para que haja lugar à **Instauração do Processo de Execução Fiscal**, antes demais é necessária a existência de um título executivo¹⁵⁰. Este é o primeiro ato levado a cabo pela Administração e que vai despoletar toda a tramitação ulterior. Nos termos do CPPT deve ser considerado órgão de execução fiscal o serviço da administração tributária onde deve correr legalmente a execução, ou se esta houver de correr nos tribunais comuns o tribunal competente¹⁵¹. A instauração do processo e os atos de execução são da competência do órgão da administração tributária, nos termos e para os efeitos do artigo 150.º do CPPT. No que concerne à legitimidade ativa para promover à execução das dívidas esta compete ao órgão de execução fiscal. Já a legitimidade passiva esta será dos devedores originários e dos responsáveis subsidiários.

A Citação, é o ato através do qual o executado é chamado ao processos pela primeira vez para se defender e para lhe dar conhecimento de que contra ele foi intentada uma ação. É um dos momentos fulcrais e fundamentais da dinâmica de todo o processo de execução fiscal, que compreende determinadas exigências.¹⁵²

Aquando da citação o executado poderá opor-se à execução, requerer o pagamento em prestações ou requerer a dação em pagamento.¹⁵³ Se a citação for feita ao responsável

¹⁵⁰ Atentos no facto de que no caso em concreto estamos a avaliar o processo de execução fiscal cuja iniciativa compete à Administração tributária. Existem processos cuja iniciativa decorre do sujeito passivo, como é o caso do processo de impugnação judicial. *“O ato de instauração da execução fiscal mais não corresponde do que à apresentação do título executivo, por parte do credor tributário, na repartição de finanças. Em tal momento será lavrado despacho, no(s) próprios(s) títulos ou numa relação deles – despacho esse que terá uma funcionalidade equivalente a uma fórmula de “execute-se” – e proceder-se-á ao respetivo registo. Não se exige, por conseguinte, a apresentação de qualquer requerimento ou petição”* ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op.cit., pág. 340, seguindo de perto a opinião do Tribunal Constitucional, no acórdão 80/2003.

¹⁵¹ cfr.artigo 149.º do CPPT.

¹⁵² O artigo 190.º n.º 1 do CPPT define as formalidades da citação e os elementos que esta deve conter. Caso sejam incumpridas, poderão levar à invalidade deste ato.

¹⁵³ nos termos do artigo 189.º do CPPT, sendo estas discutidas no ponto 3.2 na alínea c) e nos seus subpontos.

subsidiário, começa então a correr o prazo para pagamento voluntário da dívida, para deduzir oposição, apresentar uma reclamação graciosa, um pedido de revisão da matéria tributária ou impugnação judicial, nos termos dos artigos 22.º n.º4 e 23.º n.º5 da LGT¹⁵⁴.

Seguidamente à citação é então que o executado poderá reagir ao processo de execução fiscal que lhe foi instaurado. É através da **oposição à execução fiscal** que irá ser colocada em questão a pretensão do credor tributário. Devemos recordar-nos que a oposição à execução por si só não suspende os efeitos desta. *“Com efeito a oposição, que tem a natureza de uma contestação, visa, em regra, a extinção da execução fiscal”*.¹⁵⁵ As consequências desta apenas serão suspensas se for prestada garantia idónea, podendo também requerer a sua dispensa ou no caso em que a penhora efetuada seja garante total da dívida e do acrescido de que a Administração se arroga credora.

Estes meios de suspensão dos efeitos da execução serão definidos nos pontos seguintes.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Se estivermos no âmbito da citação de um responsável subsidiário tendo havido prévio despacho de reversão no processo de execução fiscal, a citação deve conter os elementos referenciados no artigo 22.º n.º4 da LGT. Caso estes não estejam presentes o interessado pode lançar mão do artigo 37.º do CPPT, requerendo a notificação dos requisitos que hajam sido omitidos. A reversão é um instituto único e próprio do processo de execução fiscal, sendo este um ato administrativo, no qual se pode lançar mão deste preceito legal. A jurisprudência ainda não está uniformizada no que concerne a este respeito, mas parece que *“não haverá razões consistentes para afastar a possibilidade de aplicação do regime do nº 1 deste art.º 37.º às deficiências do despacho de reversão, com o consequente diferimento do prazo da oposição, quanto aos fundamentos a que se reportam as deficiências, sendo que, se o revertido não usar desta faculdade e preferir arguir a nulidade da citação (por falta dos elementos referidos no n.º 4 do art.º 23.º da LGT), poderá fazê-lo no prazo da oposição (arts. 198.º, n.º 1, do CPC, adaptado ao processo de execução fiscal)”*. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07 de Junho de 2017, processo n.º 0557/14, (relator Casimiro Gonçalves), consultado a 11 de Outubro de 2018. No que concerne às exigências legais da citação, não vão ser objeto da presente, remetendo desde já para ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op.cit., pág. 340 e ss.

¹⁵⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0714/15 de 22 de Março de 2018, (relator Pedro Delgado), consultado a 11 de Outubro de 2018.

¹⁵⁶ Os fundamentos da oposição à execução estão definidos no artigo 204.º do CPPT, para o qual desde já remeto. Para uma maior compreensão deste tema *Vide*, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op.cit., pág. 346 e ss.

Após o seu recebimento, o Juiz apenas poderá rejeitar liminarmente a oposição quando for extemporânea, não tiver sido alegado nenhum fundamento nos termos do artigo 204.º ou for manifesta a sua improcedência.¹⁵⁷ A partir daqui seguir-se-ão os termos do processo de Impugnação judicial, nomeadamente a instrução, seguida das alegações, a vista ao Ministério público e a sentença.

A **Penhora** é efetuada quando finda o prazo posterior à citação em que não tenha sido efetuado o pagamento, requerido a prestação de garantia ou a sua dispensa, ou requerido o pedido de dação em pagamento. Esta não deverá ser considerado um ato praticado pela Administração de forma indiscriminada, devendo apenas serem penhorados bens suficientes para satisfazer a dívida tributária e seus eventuais acrescidos¹⁵⁸.

Por fim, segue-se a **Venda dos bens do executado**, que se realizará após a termo do prazo de reclamação de créditos que deverá ser feito pelos interessados no decurso da penhora¹⁵⁹, e esta venda será realizada preferencialmente através de leilão electrónico, ou na impossibilidade de realização, através de propostas em carta fechada¹⁶⁰.

Após termos visto sumariamente os termos gerais do Processo Tributário, vamos agora percepcionar o âmbito do direito de audição neste.

¹⁵⁷ Cfr.artigo 209.º do CPPT.

¹⁵⁸ De salientar que, o direito de nomear bens à penhora é dado ao executado por força do artigo 215.º n.º 4 do CPPT. Este instituto não será alvo de grande explanação no presente remetendo desde já para os artigos 215.º e seguintes do CPPT.

¹⁵⁹ Cfr. artigo 244.º n.º1 do CPPT.

¹⁶⁰ Cfr. artigo 248.º n.º1 do CPPT.

a) A natureza jurídica do Processo de Execução Fiscal e dos atos neste praticados

O Tribunal Constitucional vem definindo o Processo de Execução Fiscal como não sendo mais “(...) do que um processo cujo escopo jurídico é o de realizar coercivamente o direito de crédito de que goza o credor tributário, em regra, antes constitutivamente verificado (...) através de um ato administrativo-tributário, dotado de imperatividade ou de autotutela jurídicas - o ato de liquidação”¹⁶¹

A natureza do processo de execução fiscal encontra-se prevista no artigo 103.º da LGT¹⁶². Este artigo tem vindo a suscitar algumas questões quer na jurisprudência, quer na doutrina. Segundo este consegue-se perceber que é atribuída uma competência para a prática de atos administrativos na execução fiscal a órgãos não jurisdicionais.

Na esteira do Supremo Tribunal Administrativo, “o processo de execução fiscal tem **natureza judicial**, podendo a AT nele praticar atos desde que não tenham natureza jurisdicional, já que os atos de natureza jurisdicional suscetíveis de ser praticados no processo

¹⁶¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/2003, datado de 21 de Março de 2003, (Relator conselheiro Benjamim Rodrigues) consultado a 10 de Outubro de 2018. O Tribunal conclui pela constitucionalidade da norma 103.º da LGT, que confere aos órgãos da administração competência para a prática de atos neste processo. Aqui foi analisada a questão da eventual inconstitucionalidade de normas que atribuam à Administração Tributária a competência para praticar e instaurar atos no Processo de Execução Fiscal. Atendendo ao pressuposto de que o processo de execução fiscal tem um núcleo jurisdicional, na sua tramitação, há lugar a uma permissão à prática de atos por funcionários da Administração, sempre com salvaguarda da possibilidade de sindicância do Juiz. “(...) a nossa lei fundamental não obriga a que todos os atos em que se desenrola o processo de execução fiscal devam ser obrigatoriamente praticados pelo juiz, pese embora, a jurisprudência fiscal e, hoje, abertamente a Lei Geral Tributária (artigo 103.º n.º1), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro atribuam ao processo de execução fiscal natureza judicial”. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/2003 datado de 12 de Fevereiro de 2003, no processo n.º 151/02, (Relator Mário José de Araújo Torres) consultado em 10 de Outubro de 2018.

¹⁶² Segundo o seu n.º1, o processo de Execução Fiscal tem uma natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional. O seu n.º2 garante aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior.

de execução estão fora dessa previsão por não serem da competência da administração (artigo 103.º n.º 1 da LGT)”.¹⁶³

Antes demais, segundo o artigo exposto supra, parece-me que dúvidas não restam de que o processo de execução fiscal se efetiva não através de um procedimento, mas sim através de um processo cujos termos correm num Tribunal e perante um juiz¹⁶⁴.

A contenda que poderá ser colocada e que mais dificuldades poderá trazer a quem a interpreta, prende-se com o facto de percepcionar que, embora o processo de execução fiscal tenha uma natureza judicial, a maior parte desses atos não correspondem ao efetivo exercício de uma atividade de carácter jurisdicional. Na esteira dos ensinamentos de Hugo Flores, *“identifica-se a emergência da natureza híbrida da execução fiscal, a qual, apesar de ver declarada a sua natureza judicial, assenta na prática de atos jurídicos de natureza distinta (assumindo uns natureza jurisdicional e outros natureza administrativa), emanado por órgãos, também eles, de distinta natureza”*¹⁶⁵.

Em face do exposto podemos percepcionar o seguinte: existem no âmbito do Processo de execução Fiscal, atos jurisdicionais, atos não jurisdicionais e ainda atos administrativos. Vamos então discorrer sobre cada um deles. Afigura-se essencial percepcionar a natureza jurídica desses atos uma vez que o direito de audição é considerado uma formalidade essencial em qualquer ato administrativo praticado, desde que a lei assim o imponha.

¹⁶³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Maio de 2010, (relator António Calhau), consultado em 11 de Outubro de 2018.

¹⁶⁴ Do ponto de vista formal, a atividade que os órgãos inseridos na organização praticam denomina-se de função judicial, e do ponto de vista material denomina-se de função jurisdicional. Esta última encontra o seu regime legal no artigo 202.º da CRP, sendo realizada de forma processualizada, ou seja, através de um processo judicial e materialmente designado como processo jurisdicional.

¹⁶⁵ Artigo inédito de SILVA, Hugo Flores, *Nulidades no Processo de Execução Fiscal*. Devem ainda se chamado à colação os ensinamentos de Joaquim Freitas da Rocha, num artigo inédito. Segundo este, o legislador continua incongruente relativamente à natureza do processo de execução fiscal e aos atos neste praticados “ (i) a execução não é uma atividade jurisdicional por natureza, e (ii) o atual CPPT terá determinado o fim do estatuto de juiz auxiliar —, é insofismável que a existência dos fatores referidos implica dubiedade e coloca em crise a certeza jurídica ou, no mínimo, a exigível previsibilidade, seja ao nível objetivo (segurança jurídica), seja ao nível subjetivo (proteção da confiança), pois frequentemente irrompem situações nas quais não se sabe de modo claro qual o regime a aplicar.” Artigo inédito de ROCHA, Joaquim Freitas da, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, pág. 9

Os **atos jurisdicionais** são atos praticados pelo Juiz, através dos poderes discricionários que lhe são conferidos pela lei, para decidir e última instância¹⁶⁶.

Mais uma vez, encontrarei suporte no artigo Inédito de Joaquim Freitas da Rocha¹⁶⁷, que afirma que o ato jurisdicional é praticado por um juiz, tendo uma natureza individual e concreta e que assenta em três pontos que com a devida vénia passo a citar:

- i) *“Primeira: o ato jurisdicional deve (tem de) ser praticado por um ator que, aos olhos do ordenamento e da Constituição, se possa qualificar como juiz, o que pressupõe a verificação cumulativa dos estatutos de independência objetiva (obediência estrita e exclusiva à lei e não a outros parâmetros, como orientações políticas, instruções de serviço, gestão por metas ou objetivos, ou ditames de subordinação hierárquica) e independência subjetiva (...) aqui se evidencia uma importante nota distintiva relativamente aos atos praticados por órgãos administrativos e no exercício de poderes administrativos;*
- ii) *Segunda: o ato jurisdicional deve revestir forma e conteúdo individual e concreto, destinando-se a produzir os seus efeitos relativamente a uma situação (ou conjunto de situações) e a um sujeito (ou conjunto de sujeitos) perfeitamente individualizados, aqui se apartando claramente dos atos normadores (e.g., legislativos ou regulamentares);*
- iii) *Terceira: o ato jurisdicional apenas pode ter como fito ou objetivo a resolução definitiva de um conflito de pretensões ou de uma controvérsia sobre a verificação em concreto de uma violação da ordem jurídica”*¹⁶⁸

¹⁶⁶ No caso do processo de execução é um assunto diferente. Isto porque, não cabe apenas ao Juiz praticar atos no decurso do processo que se lhe apresenta. Caberá sempre a este a última palavra, nomeadamente para aferir se os atos praticados pela administração estão válidos e conformes com a lei.

¹⁶⁷ Que para sustentar a sua opinião, utilizou QUEIRÓ, Afonso, *A função administrativa*, separata da *Revista de Direito e de Estudos Sociais*, ano XXIV, janeiro-setembro, 1977, pp. 24 e ss., em especial, p. 31, e, do mesmo autor, *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra, 1976, pp. 10 e ss.

¹⁶⁸ Artigo inédito de ROCHA, Joaquim Freitas da, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, página 15.

É ao Juiz a quem cabe sempre a última palavra e verifica se os Atos da Administração estão legais, nomeadamente aquando da preterição do direito de audição do contribuinte. Embora no Processo de Execução Fiscal o juiz tenha uma figura mais apagada, o certo é que ele está lá, e é sobre este que impende um dever de fiscalizar o comportamento da Administração.

Os **atos não jurisdicionais**, são praticados pela Administração no decurso do Processo de execução Fiscal¹⁶⁹ cujo objetivo não se prende com a resolução de nenhum litígio, mas antes com a resolução de uma pretensão.

Dentro dos atos não jurisdicionais temos os **atos de ordenação**, sendo estes atos de trâmite, como é o exemplo do despacho de reversão, ou da instauração do processo de execução Fiscal, e os **atos comunicativos**, como é o exemplo da citação.

No que concerne aos atos de trâmites, temos como exemplo a instauração do processo de execução fiscal. Este tipo de atos *“não serão verdadeiros atos jurídicos — embora, num sentido amplo, sejam reconhecidos pelo mundo do Direito (ordenamento normativo) — aquelas condutas às quais não está inerente uma declaração volitiva ou que não produzam efeitos jurídicos determinados, como acontece com as simples ações materiais. Aqui, está-se em presença de meros atos de execução, exarados no cumprimento de deveres jurídicos emergentes de atos anteriores, não transportando efeitos jurídicos externos de per si, e, particularmente no domínio tributário, não afetando diretamente os administrados, os contribuintes ou outros obrigados.”*¹⁷⁰

O despacho de reversão, tal como todos os despachos que sejam proferidos por um órgão de execução fiscal não é mais do que um puro ato de trâmite. No entanto não se trata de um ato administrativo verdadeiro e próprio, uma vez que *“verdadeiros atos administrativos serão antes e nomeadamente, os referentes à dação em pagamento, atos ministeriais sobre o pagamento em prestações etc., ainda que aí sujeitos, não a recurso contencioso ou ação*

¹⁶⁹ No decorrer do processo de execução fiscal podem ser enxertados atos de natureza procedimental que terão de ser decidido autonomamente e cujos efeitos se repercutirão no Processo de Execução Fiscal. Todos estes atos serão falados na alínea c) do presente ponto 3.2.

¹⁷⁰ Artigo inédito de ROCHA, Joaquim Freitas da, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, pág.13.

*administrativa especial, mas à reclamação do artigo 267.º do CPPT, desde que praticados na execução fiscal*¹⁷¹.

Sob pena de recriminação e de opinião dispar, parece-me completamente descabida a opinião colhida neste Acórdão. Não poderá deixar de ser considerado um ato administrativo a reversão do processo de execução fiscal. Até porque, a reversão vai fazer com que o responsável subsidiário seja chamado à colação para cumprir a obrigação do devedor principal e é o órgão da Administração fiscal que o emana, motivo pelo qual jamais poderá este deixar de ser o revertido ouvido sobre tal ato¹⁷².

Para além dos atos não jurisdicionais, temos ainda os **atos administrativos** que são desencadeados no âmbito de um processo de execução fiscal. Os atos administrativos no âmbito do processo de execução fiscal, devem ser considerados todos aqueles que são emanados através do exercício de poderes jurídico administrativos, com vista a produzir efeitos na esfera jurídica de um contribuinte numa situação concreta.

*“Trata-se de atos que definem situações jurídicas e que, na sua conformação conteudística, não prescindem de adequadas ponderações por parte do agente que os pratica, seja ao nível da análise do substrato fático, seja ao nível da interpretação jurídica, avaliando, medindo, estimando ou procedendo a outro tipo de operações de raciocínio.”*¹⁷³

Ao contrário dos atos de ordenação, onde não há uma vontade efetiva, nos atos administrativos a opinião da Administração deve estar acoberta por normas sob pena do ato se tornar inválido. Este tipo de atos, podem ser enxertados no âmbito do processo de execução fiscal, sendo nestes que o direito de audição ganha verdadeiramente corpo e não

¹⁷¹ Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Maio de 2010, proferido no processo n.º 0343/10, (relator António Calhau), consultado em 11 de Outubro de 2018.

¹⁷² Independentemente de tudo, existe um direito constitucional que a meu ver, este supremo tribunal galgou: o princípio da participação dos contribuintes nos atos que lhes digam respeito. Jamais poderei concordar com o facto de que este acórdão não considera um despacho de reversão um ato Administrativo. Para sustentar a minha opinião, nas suas lições o Professor Joaquim Freitas da Rocha, defende que *“A reversão consiste assim num ato, levado a efeito pela Administração tributária mediante despacho, através do qual se verifica, nos termos da lei, uma alteração subjetiva da instância”*. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op.cit., pág. 338

¹⁷³ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, pág.23.

pode ser livremente preterido. Os mesmos serão alvo de enfoque no ponto 3.2 alínea c). Resta culminar, afirmando o seguinte:

“Em qualquer caso, indubitável é que nas situações apontadas, não se está perante “puro trâmite” ou simples execução procedimental, pois, além de se verificar a presença de interesses subjetivamente ancorados (e.g., o “interesse” da AT, materializado na cobrança do crédito em causa), o ordenamento reclama do agente aplicativo um trabalho jurídico de reflexão e de ponderação que não se compadece com a simples consideração de automatismos ou de mecanizações acríticas.”¹⁷⁴

É em face disto que o direito de audição do contribuinte se afirma uma formalidade essencial, cuja administração jamais a poderá preterir a seu bel prazer. Vejamos então de seguida as formas de reação de que o contribuinte dispõe para defesa efetiva dos seus direitos.

¹⁷⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*,pág.25.

b) O direito de audição no Processo de Execução Fiscal: preterição e formas de reação.

É no âmbito do Processo de Execução Fiscal que, o direito de audição assume um papel fulcral. Antes demais, vamos então fazer uma explanação do regime da reversão do Processo de Execução Fiscal, percepcionando ao longo do discurso a noção de responsável subsidiário e o momento em que este terá de ser chamado para exercer o seu direito de audição.

Quando o que o património do devedor originário é insuficiente para fazer face ao pagamento da dívida tributária e eventuais acrescidos,¹⁷⁵ a forma correta de chamar o devedor subsidiário ao processo de execução fiscal é através da figura da **reversão do processo de execução fiscal**. Tal reversão baseia-se no facto de que o processo originariamente instaurado contra o devedor originário, passará então a correr contra o devedor subsidiário.

Primeiramente, devemos entender que a responsabilidade subsidiária¹⁷⁶ se caracteriza pelo chamamento de um “terceiro” ao pagamento pelas dívidas de outrem. Seguindo os ensinamentos do Professor Joaquim Freitas da Rocha, esta deve ser denominada de fase patológica da Relação Jurídico Tributária, uma vez que a Autoridade Tributária terá de chamar a título subsidiário outra pessoa para satisfazer as dívidas do devedor originário, para satisfação do seu crédito. Não só, mas também pelas dívidas como pela insuficiência patrimonial. É sobre o responsável subsidiário que vai recair a reversão do processo de execução¹⁷⁷.

¹⁷⁵ por exemplo, juros que começam a contar desde a data do incumprimento até efetivo e integral pagamento.

¹⁷⁶ prevista no artigo 22.º e seguintes da LGT.

¹⁷⁷ O Professor Joaquim Freitas da Rocha, define que a responsabilidade tributária se configura como uma garantia pessoal sob forma de fiança legal. “uma fiança porque se acrescenta ao património (insuficiente) do sujeito originário o património de um terceiro “fiador”. (...) Além disso, é uma fiança legal, pois ela apenas se verificará quando a lei assim o disser”. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op.cit., pág. 335. No que concerne aos gerentes, a LGT no seu artigo 24.º n.º1 a) diz determina a responsabilidade pelas dívidas tributárias aqueles cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de

A reversão da execução fiscal consiste num ato administrativo mediante o qual se opera uma alteração subjetiva das partes no processo executivo e apenas será aceite a título subsidiário, com base na fundada insuficiência patrimonial do devedor direto e originário.

A reversão do processo de execução Fiscal significa que o processo que anteriormente corria contra a Empresa X, passará a correr contra o responsável subsidiário¹⁷⁸. Para que possa haver lugar a uma reversão é necessário que exista uma fundada insuficiência de bens para satisfação da dívida, nos termos do artigo 23.º da LGT. Importante é que, esteja devidamente fundamentada a citação que agora o terceiro recebe.

É nesta fase que o direito de audição do Contribuinte se afigura essencial, antes que haja uma efetiva reversão do processo. Antes demais, cumpre salientar que a reversão do processo de execução fiscal não deve ser tomada como um ato de trâmite, mas como um ato administrativo. Portanto, a considerar que estamos na presença de um ato administrativo praticado no âmbito de um processo jurisdicional, não podemos preterir uma das fases do ato administrativo: o direito de audição.

Questão que importa colocar é: quem poderá ser alvo de uma reversão? Em primeira linha serão os **Gerentes**¹⁷⁹. Uma questão colocada no âmbito da doutrina prende-se com a

exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando em qualquer dos casos tenha sido por culpa sua que o património da empresa ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a satisfação da dívida. Cabe à Administração fiscal a prova de que a responsabilidade pela dissipação de património, neste caso dolosa da sociedade devedora, é do gerente.

¹⁷⁸ A responsabilidade subsidiária é uma responsabilidade solidária.

¹⁷⁹ Ainda a figurar como responsáveis subsidiários temos os liquidatários de uma sociedade, os Gestores de bens/direitos de não residentes e, por fim os Substitutos em relação ao substituído. Quanto aos **Liquidatários de uma sociedade**, estes encontram o seu regime no artigo 26.º da LGT. Segundo este, as pessoas que ficam encarregues de liquidarem uma sociedade, devem começar por satisfazer as dívidas tributárias (excepto as que gozem de preferência legal sobre estas, art.26.º n.º2), sendo que, caso não o façam, o seu património pessoal pode ser chamado ao pagamento das importâncias respetivas. Já no tocante aos **Gestores de bens ou direitos de não residentes** estes são solidariamente responsáveis em relação aos não residentes (e entre si) por todos os tributos destes, relativos ao exercício do seu cargo. Por fim, quanto aos **Substitutos em relação ao substituído**, nos casos em que é feita a retenção e o substituto não entrega a respetiva quantia ao fisco, a responsabilidade é exclusiva do substituto, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade tributária. Nas situações em que a retenção nem sequer chega a ser feita, recebendo o substituído o rendimento pelo seu valor integral.

gerência de direito e de facto, sendo que apenas a gerência de facto será responsabilizada¹⁸⁰. Para além do mais, é de notar que os gerentes, nos termos do Código das Sociedades Comerciais¹⁸¹, tem três deveres fundamentais, sendo eles o dever de cuidado¹⁸², o dever de lealdade¹⁸³, e um terceiro dever de diligência¹⁸⁴. Estes serão chamados a título subsidiário para responder pelas dívidas da sociedade da qual são gerentes, ou cuja dívida existe pelo período em que exerciam a gerência.

Questão que ainda hoje poderá ser alvo de discussão na jurisprudência prende-se com o facto de saber se apenas a presunção da **fundada insuficiência** de bens penhoráveis do devedor principal é suficiente para que haja lugar a uma reversão¹⁸⁵.

¹⁸⁰ Podemos em primeira instância afirmar que a função dos gerentes quer de direito quer de facto se prende com “*organização (determinação das atividades necessárias para alcançar os objetivos, a classificação dessas atividades em funções ou tarefas, a atribuição dessas tarefas aos postos de trabalho que as irão executar, a definição da estrutura de relações entre esses postos de trabalho e a concessão de poderes adequados), planeamento, (...) direção, (...) e controlo*”. BELEZA, Teresa Pizarro, e PINTO Frederico de Lacerda da Costa, *Comparticipação, pessoas coletivas e responsabilidade - 11 estudos de direito penal e direito de mera ordenação social*, Edições Almedina S.A., 2015, pág.63

¹⁸¹ De ora em diante designado de CSC.

¹⁸² O dever de cuidado encontra-se prescrito no a 64.º n.º1 a) do CSC.

Evidente de afirmar é que o dever que é exigido a um gerente, é um dever de cuidado maior, podendo, ser dito que “*o dever de cuidado exprime as regras de conduta e a carga de não-censura necessárias no exercício das funções de administrador, para que ele não incorra em responsabilidade negligente*”, uma vez que este deve estar ciente da atividade da sociedade, tendo competência técnica para o cargo que ocupa. CORDEIRO, António Menezes, *Direito das Sociedades Comerciais*, 3ª Edição, Edições Almedina, S.A., Maio 2011, pág. 883

¹⁸³ No que concerne ao dever de Lealdade, traduz-se também no dever de prevenção do perigo, pressupondo que o gerente no decurso das suas relações em nome e por conta da empresa vai agir de acordo com a boa-fé de modo a evitar danos a terceiros.

¹⁸⁴ Este acaba por ser um dever mais extenso do que o de cuidado. Com a devida vénia, o Supremo Tribunal de Justiça defende que “*a diligência exigida neste artigo é um critério vinculativo para a apreciação da conduta do gerente no cumprimento de todos os seus deveres. Concretizando-se assim, tal dever de diligência na fórmula do “gestor criterioso e ordenado”, devendo a gestão seguir o interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores*”. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 31 de Março 2011, proferido no processo 242/09.3YRLSB.S1, (relator Serra Baptista), consultado a 13 de Dezembro de 2018.

¹⁸⁵ para que se efetive o processo de reversão “*(...) torna-se necessário que na realidade se venha a constatar a insuficiência de bens susceptíveis de penhora e sem prejuízo do benefício da excussão, o que quer dizer que a administração fiscal só pode realmente executar o património do responsável subsidiário desde que tenha*

Numa primeira fase processual, cumpre esclarecer que nos termos do artigo 23.º n.º 2 da LGT e 153.º n.º 2 do CPPT, é a Administração quem detém o ónus de provar que existe uma fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor originário. Fazendo uma leitura simplista extrai-se a ideia de que a execução fiscal só pode ser revertida contra o responsável subsidiário depois de excutidos os bens do devedor originário. Aquando da decisão da reversão do processo de execução fiscal, impende sobre a Administração fazer prova de que há uma fundada insuficiência e que não conseguira efetivamente ver o seu crédito satisfeito, senão através da reversão do Processo de execução fiscal contra o devedor subsidiário.

O Supremo Tribunal Administrativo definiu que *“o benefício da excussão traduz-se no direito do responsável subsidiário de se opor a que a execução dos seus bens se efetue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal, mas não obsta a que a reversão da execução fiscal contra si possa efetuar-se em momento anterior a essa venda desde que os bens penhoráveis do devedor principal sejam fundadamente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido (artigos 23º nº2 da LGT e 153º nº2 do CPPT)”*¹⁸⁶.

*esgotado completamente o património do devedor originário”*¹⁸⁵. GUIMARÃES, Vasco Branco, CATARINO, João Ricardo, *Lições de Fiscalidade Volume I – O sistema Tributário Português*, 2.ª Edição, Edições Almedina S.A., 2013, pág.160.

¹⁸⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Junho de 2011, recurso n.º 0167/11, (relator Isabel Marques da Silva) consultado a 12 de Outubro. Opinião diferente expressa Paulo Marques. Este autor afirma que *“resulta da lei que a reversão em execução fiscal pode ser decidida contra os responsáveis subsidiários, mesmo sem o património do devedor originário ainda estar excutido, bastando que existam fundadas razões para se poder concluir que os bens penhorados ao devedor originário sejam insuficientes para pagar a totalidade da dívida, não se exigindo o cálculo com absoluta exatidão dessa insuficiência patrimonial. A dúvida sobre o quantum a pagar pelo responsável subsidiário deve constituir uma dúvida residual em termos de manifesta insuficiência patrimonial do devedor originário (ou solidário). Isto significa que o órgão de execução fiscal deve aferir a priori a insuficiência de bens do devedor principal e dos responsáveis solidários, permanecendo somente a dúvida sobre o exato montante dessa mesma insuficiência”*. MARQUES, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e Técnicos Oficiais de Contas – A reversão do processo de Execução Fiscal*, Coimbra Editora, 201, pág.144.

Facto essencial que não deverá ser olvidado é que os devedores subsidiários gozam sempre do benefício da excussão prévia.¹⁸⁷

Explanemos então o **direito de audição no âmbito do Processo de Execução Fiscal**.

Antes de ser iniciado o processo de execução, parece que no âmbito de todo o exposto supra é defensável e aceitável que o contribuinte deverá ser notificado do projeto de reversão, devendo este ser devidamente fundamentado. A sua participação decorre do artigo 267.º n.º5 da CRP e *“são inválidas as decisões tomadas sem que os interessados tenham sido chamados a pronunciar-se sobre elas. Há casos em que o direito de participação assume uma posição qualificada, pois está em causa o direito de defesa, como sucede nomeadamente em processo disciplinar (art.º 269.º n.º3) e por extensão, em qualquer processo administrativo sancionatório”*¹⁸⁸.

Discorre deste corolário antes da tomada de decisão de reversão do processo de execução fiscal devem os contribuintes serem ouvidos sobre a possível decisão por parte da Administração de reverter o processo através de uma notificação que deverá ser efetivamente fundamentada.

Esta notificação conter antes demais os elementos essenciais nos quais se funda a dívida do devedor originário, e o momento em que esta foi originada. Só tendo em consideração no mínimo estes dois factos o contribuinte se poderá defender em sede de audiência prévia. Se por ventura houver a preterição de elementos considerados essenciais na notificação, o contribuinte poderá defender-se através de uma reclamação judicial para o Tribunal Administrativo e Fiscal competente, nos termos do artigo 276.º do CPT.

Já, no caso de não ter sido dado efetivo cumprimento à notificação para o exercício do direito de audição, o caso é diferente. Neste evento em específico, estaremos perante um ato anulável por preterição de uma formalidade essencial: a notificação para o exercício do

¹⁸⁷No ordenamento jurídico espanhol, é exigido que a empresa, devedora original, seja declarada insolvente para que seja chamado à colação o devedor subsidiário. Define então este ordenamento jurídico que *“Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”* Ley General Tributaria, artigo 176.º.

¹⁸⁸CANOTILHO, Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa anotada*, op.cit, pág.814.

direito de audição. Aqui, o contribuinte apenas se poderá defender em sede de oposição à execução¹⁸⁹.

Agora, retornando à hipótese de que o contribuinte foi notificado corretamente para a sua audição. Aquando desta, a autoridade irá pronunciar-se sobre os novos argumentos trazidos pelo contribuinte ao processo. Não só poderão ser trazidos novos argumentos, como os mesmos podem ser sustentados e provados por documentos ou através de diligências que sejam requeridas por este último.

Se, a Administração continuar a não concordar com estes novos argumentos, não basta um simples “não” e o processo será efetivamente revertido. Sobre esta recai o dever de fundamentação efetivo da sua não concordância com os novos argumentos. Se esta efetivamente incumprir com este dever, estaremos então perante um vício de forma¹⁹⁰.

Nestes termos, haverá lugar a uma anulação da decisão. Isto até porque devemos ter em conta que a insuficiência na fundamentação por parte da Autoridade é equiparada à sua falta. Aqui, será considerada uma anulação já não pela preterição do direito de audição (embora entre nós, quase que o parece), mas sim porque o contribuinte foi “ouvido” e não foi tomada em consideração a sua defesa, nem refutada fundamentadamente.

A frase célere utilizada neste procedimento, quase como rase chapa é “não foram carreados factos novos que impeçam a concretização da reversão”.

¹⁸⁹ “A falta de notificação para o exercício do direito de audiência prévio à reversão, imposta pelo artigo 23.º n.º 4 da LGT, deve ser invocada mediante oposição à execução fiscal, sendo subsumível ao fundamento previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, e dentro do prazo fixado no artigo 203.º n.º 1 do mesmo código e não constitui fundamento da reclamação judicial, prevista no artigo 276.º do CPPT.” Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 00251/10.0BEPRT, datado de 1 de Outubro de 2010, (relator Francisco Rothes), consultado a 11 de Novembro de 2018.

¹⁹⁰ Na esteira do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 01376/04.6BEPRT, de 08 de Maio de 2008, (relator Fonseca Carvalho), consultado a 11 de Novembro de 2018 “o despacho de reversão deve ser fundamentado e numa situação destas expor os motivos que levaram a afastar as razões em contrário do responsável. Não o fazendo, ou limitando-se a concluir que o responsável nada carrou de novo para os autos deve o despacho ter-se por insuficientemente fundamentado, o que o torna anulável. O processo de oposição à execução sendo o meio judicial próprio para conhecer dos pressupostos da responsabilização subsidiária é também o meio adequado para conhecer dos vícios que afetam o despacho de reversão”.

Devemos então considerar que se estivermos perante um vício de falta de fundamentação do despacho também em sede de oposição ao processo de execução fiscal (fase esta que ocorre após a efetiva reversão) servirá de modo de impugnação contencioso desta. Não será este apenas o único meio que serve de defesa. Uma vez que, estamos na presença de um ato administrativo praticado em sede de processo judicial, ato este proferido pelo órgão de execução fiscal, nada obsta a que este vício possa ser atacado através da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT.

Façamos então uma leitura da um acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no que concerne à reversão da execução fiscal e a sua ligação umbilical com o direito de audição¹⁹¹. *“Os vícios formais do despacho de reversão, como o é o decorrente da preterição desse direito, constituem fundamento de oposição, na medida em que determinam a invalidade do ato de reversão e, consequentemente, deixam a execução sem título relativamente ao revertido, pelo menos transitoriamente.”*¹⁹²

Portanto, se houver lugar a uma invalidade do despacho de reversão por preterição de uma formalidade essencial, deverá o ato de reversão ser anulado e consequentemente ser o executado, que se defendeu de tal preterição na oposição à execução, absolvido da instância por falta de legitimidade Processual.

Na esteira deste acórdão, não deverá haver lugar a uma extinção da execução quanto ao agora oponente, de modo *“a não obviar à possibilidade do órgão de execução fiscal proferir um novo ato de reversão, expurgado do vício que determinou a anulação do anterior ato, possibilidade que lhe assiste em virtude do motivo determinante da anulação ser de carácter formal.”*¹⁹³

¹⁹¹ Antes demais não nos devemos olvidar que nos termos do artigo 23.º n.º 4 da LGT, segundo o qual a reversão mesmo nos casos de presunção legal de culpa é precedida da audição do responsável subsidiário, devendo ser fundamentada com o pressupostos e a extensão pela qual houve um despacho de reversão. Tal direito de audição encontra guarida nos artigos 60.º n.º 4 e 5 da LGT e 122.º do CPA. Portanto, aquando da citação deverá a Administração desde já fixar um prazo para o contribuinte exercer esse seu direito.

¹⁹² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Junho de 2018, processo n.º 01435/17 (relator Francisco Rothes), consultado a 1 de Outubro de 2018.

¹⁹³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Junho de 2018, processo n.º 01435/17 (relator Francisco Rothes), consultado a 1 de Outubro de 2018.

Tal opinião funda-se no facto de que no caso em concreto o recorrente havia sido notificado para exercer o seu direito de audição relativamente a um primeiro ato de reversão, não o tendo sido em relação ao segundo praticado pela Administração, tendo este sido praticado pela mesma decisão que revogou o primeiro ato.

A primeira sentença afirmou que visto a segunda reversão ter sido realizada na sequência da revogação de um prévio despacho de reversão no qual o oponente havia sido regular e validamente notificado para o exercício do direito de audição, não deveria ser novamente notificado para os mesmos efeitos.

Com todo o devido respeito deverá esta opinião ser tolhida, conforme o foi pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão *a quo*. Ora bem, efetivamente o direito de audição apenas poderá ser efetivamente exercido após a notificação do contribuinte sobre a o projeto de decisão da administração e a sua respetiva fundamentação nos termos do artigo 60.º n.º5 da LGT. Sem o conhecimento de tais factos jamais o interessado se poderá pronunciar sobre o projeto e exercer efetivamente o seu direito de audição, por através da apresentação de novos factos dos quais a Administração não teve conhecimento prévio, documentalmente provado.

Portanto, a questão que se coloca a final é : **como poderá o contribuinte reagir perante a preterição do direito de audição no âmbito do processo de execução fiscal?**

Podemos encontrar duas respostas para a questão supra: Reação mediante a oposição à execução fiscal¹⁹⁴ ou Reclamação para o Tribunal Tributário¹⁹⁵.

Não deverá ser considerada a Impugnação Judicial um meio de reação pela preterição do direito de audição, uma vez que esta não se inclui em nenhuma das alíneas do artigo 97.º do CPPT.

Iniciemos pela **oposição à execução Fiscal**. Esta tem sido opinião da jurisprudência para reagir a tal preterição. De todos os meios citados, *“a oposição à execução fiscal é o único meio que assegura, em todos os casos, a defesa dos direitos do revertido, designadamente por não ter o regime regra de subida diferida que está previsto para a reclamação, no art. 278.º do CPPT, e possibilitar a suspensão do processo de execução fiscal*

¹⁹⁴ artigos 203.º e seguintes do CPPT.

¹⁹⁵ artigos 276.º e ss. do CPPT.

*após a penhora ou prestação de garantia (arts. 212.º e 169.º, n.ºs 1,2,3 e 5 do mesmo código). Por isso, é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para os revertidos impugnarem a legalidade do despacho que ordena a reversão*¹⁹⁶.

Antes demais, devemos tomar em consideração que o direito de audiência de que o cidadão goza, antes da reversão efetiva do processo de execução fiscal, incide sobre o objeto do procedimento. Aliás, a reversão do processo fiscal é considerado um ato administrativo, que irá implicar uma alteração do sujeito principal no processo de execução fiscal¹⁹⁷.

Se estiver em vista a reversão do processo, deverá ser esta decisão comunicada ao interessado, contendo a fundamentação e o prazo em que este deverá exercer o seu direito, por escrito ou oralmente. A preterição desta fase, conforme defendido jurisprudencialmente, poderá levar à anulação da decisão que vier a ser tomada.

Doutrinalmente e jurisprudencialmente vem sendo defendido que este é o meio correto para o executado, através da reversão do processo de execução que previamente corria contra o devedor original do imposto, discutir em juízo essa mesma reversão e a preterição de uma formalidade essencial.

A oposição é então caracterizada por ser um ato processual, que neste caso irá ser praticado pelo revertido, para colocar em causa a pretensão do credor Tributário, se este tiver preterido uma formalidade essencial do ato administrativo.

O que concerne à **reclamação para o Tribunal Tributário** esta encontra guarida no artigo 276.º do CPPT, segundo o qual as decisões proferidas pela autoridade tributária que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado são suscetíveis de reclamação para o Tribunal tributário de Primeira Instância. Neste caso, teria sido afetado o direito de participar nas decisões que lhe diz respeito nos termos do artigo 60.º da LGT. A Jurisprudência não tem considerado que este seja o meio mais adequado para

¹⁹⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Outubro de 2010, processo n.º 0328/10, (relator Pimenta do Vale), consultado a 1 de Outubro de 2018.

¹⁹⁷ O instituto da reversão é exclusivo no processo de execução fiscal e só foi consagrado de modo a possibilitar que “*se cobrem, no mesmo processo executivo, as dívidas de impostos, mesmo de quem não ocupa, inicialmente, a posição passiva na execução, por não figurar no título executivo*” Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 25 de Maio de 2017, processo n.º 4/16.1BEBJA, (relator Joaquim Condesso), consultado a 1 de Outubro de 2018.

reagir à preterição do direito de audição no âmbito de uma decisão de reversão do Processo de Execução Fiscal¹⁹⁸.

Estamos então em jeito de finalização pelo que devemos concluir com as seguintes ideias. No âmbito do processo de execução fiscal, sempre que a Administração percepcione que existe uma fundada insuficiência dos bens do devedor originário para satisfazer a dívida, deverá então ser chamado à colação o devedor subsidiário.

Tal chamada é feita através da reversão do processo de execução fiscal. Isto significa que, através é emanado um ato por parte da Administração, pelo qual o processo passará a correr contra um devedor subsidiário. No entanto, esta reversão deverá ser antecedida da audição do revertido que poderá influenciar no sentido decisório.

Cumpra à Administração a sua notificação devidamente fundamentada dos motivos nos quais assentam a verificação de uma fundada insuficiência económica motivo que serve de base à reversão. Tal notificação é um elemento essencial da formação do ato que jamais deverá ser preterida, uma vez que a sua falta o invalida, tornando-o anulável.

Mesmo que não estejamos na presença de uma notificação inválida, se o contribuinte exercer o seu direito de audição, e a administração não concordar com os fundamentos por este apresentados, deverá fundamentar a sua não aceitação.

Questão diferente será o facto de o contribuinte não exercer o seu direito de audição, ainda que regularmente notificado. Se por sua livre e espontânea vontade não usar do direito que para tal foi notificado, não poderá a posteriori alegar que houve a preterição de uma formalidade essencial.

¹⁹⁸ Joaquim Freitas da Rocha defende que este deveria ser o caminho a seguir. Segundo este autor o que se encontra em questão, para além do facto de que o processo foi revertido com preterição de uma formalidade essencial, é a existência de um despacho ilegal que deveria ser erradicado de modo a não produzir efeitos no ordenamento jurídico. Defende que o princípio do aproveitamento do ato poderia ser aqui aplicado. Isto porque *“a oposição à execução tem por objetivo, em princípio, extinguir o processo em relação ao oponente, enquanto na reclamação a única coisa que será de exigir será a anulação do despacho recorrido, proferindo-se, se for caso disso, um novo despacho, prosseguindo o processo e aproveitando-se todos os outros atos”* ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op.cit., pág. 339. A aceitar a reclamação no âmbito da preterição de uma formalidade essencial na reversão efetuada no processo de execução fiscal, a reclamação deveria ser entregue no órgão de execução fiscal que a proferiu, mas seria dirigida ao Juiz do Tribunal Tributário, uma vez que é este quem supervisiona o processo.

Então, nos casos em que houver lugar a uma preterição do direito de audição, a forma correta que o contribuinte tem para se defender, é em sede de oposição à execução fiscal.

A audição do contribuinte torna-se fundamental neste âmbito, tomando em consideração que a reversão é um ato administrativo e por conseguinte a audição do contribuinte, quando não dispensada nos termos legais, consubstancia uma formalidade essencial que jamais deverá ser preterida. Esta encontra guarida no artigo 267.º n.º5 da CRP.

Conforme explicado também, no âmbito do processo de execução fiscal podem ser enxertados procedimentos administrativos de cuja validade depende a audição do contribuinte antes da tomada de decisão por parte da administração. É então sobre estes que nos vamos debruçar em seguida.

c) Outros casos previstos: formas de reação à sua preterição

Após a exposição supra, e verificarmos que podemos ter lugar a atos procedimentais, que se regem pelas normas de procedimento da LGT e do CPPT e em tudo o que não tiver prescrito, subsidiariamente no CPA, é então lugar de falar destes casos. Faremos então uma explanação sobre o ser regime legal, e atendendo a este qual o vício da preterição do direito de audição no decorrer do procedimento.

Antes demais não nos devemos olvidar do prescrito no artigo 103.º da LGT, segundo o qual o processo de execução fiscal tem uma natureza judicial embora neste sejam praticados atos por parte da administração Tributária, denominados de atos não jurisdicionais¹⁹⁹.

Falaremos aqui então da **decisão sobre o pedido de prestação de garantia ou a sua dispensa, a decisão sobre o pedido de dação em pagamento e por fim, a decisão sobre o pedido de pagamento em prestações.**

Sucedem que, estes ao contrário dos atos de natureza jurisdicionais, são considerados procedimentos enxertados no âmbito de um processo judicial, mas cujos trâmites vão correr de modo autónomo. A sua decisão cabe exclusivamente ao órgão de execução, no qual vai ser entregue um requerimento por parte do interessado quando opte por lançar mão de um destes expedientes.

¹⁹⁹ Os atos jurisdicionais, são os praticados pelo juiz no decurso do processo. Ao Tribunal ficará reservada a função jurisdicional, que se traduz num controlo de legalidade nomeadamente da atuação da Administração Tributária no decurso da execução. Por exemplo, no caso de urgência da decisão, o contribuinte vê o seu direito de audição na formação do ato preterido cumprindo aqui em última linha ao julgador verificar se efetivamente a Administração nos poderes que lhe foram conferidos para decidir não violou nenhum interesse legalmente protegido. *“Uma vez analisada a distribuição de competência e natureza dos atos que no seu âmbito são praticados, identifica-se a emergência da natureza híbrida da execução fiscal, a qual, apesar de ver declarada a sua natureza judicial, assenta na prática de atos jurídicos de natureza distinta (assumindo uns natureza jurisdicional e outros natureza administrativa), emanados por órgãos, também eles, de distinta natureza”.* artigo inédito de SILVA, Hugo Flores da, *Nulidades do Processo de Execução Fiscal*, pág.2. Remeto então tal explanação para o ponto 3.2 alínea a) onde estão explanados os trâmites do Processo de Execução Fiscal.

Visto serem subsidiariamente aplicadas as normas do CPA, estamos na presença de um verdadeiro ato administrativo que na sua formação, motivo pelo qual o direito de audiência se torna uma formalidade essencial que não pode ser preterida senão nos termos da lei. Vamos então aprofundar de cada um deles.

(I) Pedido de prestação de garantia ou a sua dispensa

Tanto o pedido de prestação de garantia ou a sua dispensa, deverão ser considerados atos de natureza procedimental, cujo objetivo se prende com a satisfação das pretensão do executado no decurso do processo. Estes pedidos são apresentado através de um requerimento que por sua vez dará origem a um procedimento administrativo enxertado no âmbito do processo judicial. Vamos discorrer sobre os procedimentos e a obrigatoriedade (ou dispensa) do direito de audição.

O **pedido de prestação de garantia**, afigura-se essencial no decurso de um processo de execução fiscal, aquando do chamamento do devedor subsidiário ao processo, que está em juízo pela prévia prolação de um despacho de reversão da execução fiscal. *“O pedido de suspensão da execução Fiscal deve ser formulado junto do órgão de execução fiscal competente dado que é ele que nos termos do artigo 52.º da LGT e 169.º do CPPT tem competência para aferir da idoneidade da garantia oferecida ou da eventual isenção da sua prestação”.*²⁰⁰

Nos termos do artigo 169.º n.º 2 e 3 do CPPT, a execução ficará suspensa desde que após o termo do prazo de pagamento voluntário seja prestada garantia.²⁰¹

Este pedido é um dos meios que o contribuinte tem ao seu dispor para suspender a execução, ficando esta pendente até efetiva decisão por parte da administração da aceitação ou não da garantia idónea que o contribuinte agora apresenta. *“As garantias - que nem sempre são acessíveis e fáceis de conseguir – têm como principal finalidade acautelar o crédito tributário na pendência do processo e, por isso, devem ser idóneas”.*²⁰² Estas serão consideradas idóneas, desde que assegurem o crédito devido e eventuais acrescidos e poderão consistir numa caução, numa garantia bancária, num seguro caução ou qualquer

²⁰⁰ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 12 de Outubro de 2016, proferido no processo 0624/16, (relator Fonseca Carvalho), consultado a 11 de Outubro de 2018.

²⁰¹ Este é considerado um pressuposto fundamental, pois, ao contrário do que parece indiciar o artigo 212.º do CPPT, a simples oposição não tem por si só, efeitos suspensivos.

²⁰² ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op.cit., pág. 344.

outro meio que tenha capacidade para satisfazer os créditos da Administração, podendo ainda residir num penhor ou hipoteca voluntária²⁰³.

Aquando da apresentação da oposição à execução, o executado dispõe de um prazo de 15 dias para prestar uma das garantias supra caso não pretenda ver o seu património onerado²⁰⁴.

Portanto, sendo este um procedimento enxertado no decurso de um processo judicial, é de fulcral importância perceber o direito de audição do contribuinte. A este serão de aplicar as normas do direito Administrativo, logo o direito de audição do contribuinte consubstancia uma formalidade essencial quando não haja lugar à sua dispensa, e o ato torna-se inválido se houver preterição desta.²⁰⁵

Caso seja apresentado um pedido de prestação de garantia idónea, e a Administração o defira não há lugar à prévia audição do contribuinte, visto que o executado vê a sua pretensão satisfeita. Se houver lugar a um indeferimento, é impreterível a audição do contribuinte. Neste sentido, deverá antes do juízo final a Administração notificar o contribuinte para se pronunciar sobre a sua possível decisão, nos termos e fundamentos do artigo 60.º n.º1 b) e n.º6 da LGT. Mais ainda essa notificação deve conter os fundamentos nos quais esta se baseia, de modo a que o sujeito passivo se possa defender e apresentar novos meios de prova que podem influenciar a decisão final. Deve estar sempre presente nas nossas mentes que este é um direito que a lei atribui, não uma obrigação. Em face disso não é obrigatório o exercício deste por parte do titular. Só se esta formalidade for preterida é que estamos perante um ato inválido, que por conseguinte será anulável. Caso seja indeferido o

²⁰³ Cfr. artigo 199.º n.º 1 e 2 do CPPT.

²⁰⁴ Cfr. artigo 169.º n.º 6 e 9 do CPPT.

²⁰⁵ *“O processo de oferecimento de garantia não tem natureza urgente na medida em que a lei nada dispõe sobre a urgência do seu procedimento e ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus”* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 17 de Dezembro de 2014, processo n.º 01315/14, (relator Ascensão Lopes) consultado a 12 de Outubro.

pedido, e preterido o seu direito de audição poderia o executado lançar mão da reclamação constante no artigo 276.º do CPPT no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão²⁰⁶.

No que respeita à **decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia**, este realiza-se através de um requerimento que será dirigido ao órgão de execução fiscal. É este quem tem competência para deferir ou não o pedido, nos termos do artigo 170.º do CPPT. Visto estarmos na presença de um ato administrativo, enxertado num processo vamos perceber o âmbito do direito de audição neste procedimento.

Segundo o disposto no artigo 170.º n.º4 do CPPT, o pedido de dispensa de garantia será resolvido pela Administração no prazo de 10 dias, pelo que se pressupõe uma urgência na tramitação deste procedimento. Estamos na presença de uma formalidade considerada essencial que no caso em concreto se degradará em formalidade não essencial, atenta a urgência deste procedimento²⁰⁷.

Uma questão que já foi alvo de discussão nos Tribunais superiores relacionou-se com a confrontação entre o artigo 60.º da LGT²⁰⁸ e o 170.º do CPPT. Na esteira dos ensinamentos do Supremo Tribunal Administrativo pode *“concluir-se hoje que constitui jurisprudência consolidada na Secção que não se verifica, relativamente ao pedido de dispensa de prestação*

²⁰⁶ Isto porque, embora o juiz não tenha um papel tão ativo no âmbito do processo de execução fiscal, incumbe sobre este o controlo da legalidade da atuação da administração. Não olvidando o facto de que a eficácia da decisão, depende da notificação, artigo 77.º n.º6 LGT.

²⁰⁷ O Supremo Tribunal Administrativo já vem pronunciando sobre os casos em que a Administração excede os 10 dias aos quais a lei a vinculou para emitir a sua decisão de deferimento ou indeferimento. Foi alegado que não se deveria extrair nenhuma consequência pelo facto de haver uma delonga na decisão por parte do órgão de execução fiscal, quando o prazo de 10 dias fosse ultrapassado. Vem entendendo a jurisprudência que *“nenhuma consequência se deve extrair pelo facto do órgão de execução fiscal não decidir o pedido de dispensa da garantia no prazo de 10 dias. Se o decidir após esse prazo, naturalmente que continua a poder impugnar a decisão, se desfavorável, através da reclamação prevista no artigo 276º do CPPT. Mas se não houver decisão nesse prazo, o requerente não tem que presumir que o pedido foi indeferido para efeitos de reclamação, pois, enquanto não houver decisão expressa, mantém-se a suspensão provisória da execução resultante da apresentação do pedido.”* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Julho de 2012, processo n.º 0665/12, (relator Lino Ribeiro), consultado em 14 de Outubro de 2018.

²⁰⁸ Mais propriamente o artigo 60.º n.º1 b) da LGT, que consagra o direito que os contribuintes tem de serem ouvidos antes do indeferimento total ou parcial de qualquer pedido, reclamação, recurso ou petição que por si seja apresentado à Administração.

*de garantia, a obrigatoriedade legal de cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT. Efetivamente, a jurisprudência já não discute atualmente – tratando-se, pois, de questão consolidada – se, previamente ao indeferimento da dispensa de prestação de garantia, é, ou não, legalmente exigida a notificação para efeitos de audiência prévia”.*²⁰⁹

Não obstante ser esta a opinião que vem sendo aceite e defendida pelos Tribunais Superiores, não nos podemos olvidar que a os direitos processuais do executado são assegurados através de um controlo jurisdicional a posteriori, que incumbe ao juiz. Embora este não seja figura ativa no âmbito do procedimento, processualmente a última palavra cabe a este. No entanto, embora haja lugar a uma dispensa justificada por lei, incumbe à Administração fundamentar concretamente a sua decisão.

Mais ainda, aquando da entrega do requerimento pelo contribuinte este deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental que o executado acha necessária e indispensável para ver a sua pretensão satisfeita. Deve ainda este indicar todas as razões que, em seu entender a justificam a dispensa de prestação de garantia. Assim está desde já a desempenhar *“a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º3 do artigo 60.º da LGT quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem um ato final lesivo seja ele ou não um ato de liquidação.”*²¹⁰

Uma vez que há lugar à dispensa de audiência prévia, atendendo à natureza procedimental, o contribuinte apenas poderá reclamar do seu indeferimento nos termos do artigo 276.º do CPPT.

²⁰⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Setembro de 2015, processo n.º 01070/15, (relator Pedro Delgado) consultado a 11 de Outubro.

²¹⁰ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 23 de Maio de 2012 no processo 0489/12, (relator Francisco Rothes), consultado a 12 de Outubro de 2018. É conclusivo que é sobre o executado *“que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respectivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido. Aliás, mesmo que se entenda que se está perante uma situação de dúvida, terá de considerar-se todos os factos de depende a prestação de garantia como constitutivos do direito do executado, por força do disposto no n.º3 do citado art.º342.º do CC.”* Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, datado de 28 de Janeiro de 2016, processo n.º 00496/15.6BEMDL, (relator Vital Lopes), consultado a 11 de Outubro de 2018.

Após a exposição do regime destes procedimentos, resta apenas culminar com uma ressalva relativa ao dever de fundamentação da decisão da Administração. Este dever encontra guarida nos termos do artigo 268.º n.º3 da CRP e 152.º do CPA. Não só aquando da decisão final está esta obrigada ao dever de fundamentação, mas também quando notifica o contribuinte para o cabal exercício do seu direito de audição. *“A fundamentação de toda e qualquer decisão administrativa, fundamentação maior ou menor conforme o caso concreto, simples ou complexa consoante o caso concreto, implica sempre, naturalmente, um discurso justificativo assente em raciocínios fundamentadores e explicativos. E, por isso, tais raciocínios fundamentadores e explicativos, que existem em toda a atividade humana intelectual, devem ser exteriorizados em todos os tipos de atos administrativos potencialmente lesivos.”*²¹¹

Ou seja, aquando da fundamentação do indeferimento da pretensão do contribuinte, deverá obrigatoriamente a Administração fundamentar os factos nos quais sustenta a sua opinião, e analisar as provas de modo crítico, não se podendo olvidar de pronunciar sobre os factos carreados pelo sujeito sob pena de a falta de fundamentação ser considerada uma ofensa aos deveres instituídos pela CRP e pelo CPA. Não obstante, o contribuinte verá sempre os seus direitos legalmente suportados, através da função jurisdicional que o juiz tem no processo.

Tal fundamentação deverá ser expressa, através de uma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito que sustentam a decisão e também clara, uma vez que, os seus termos devem ser perceptíveis ao homem comum, designado de *bonus pater familiae*²¹².

²¹¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15 de Fevereiro de 2018, Processo n.º 639/12.1BELRS, (relator Paulo Pereira Gouveia), consultado a 12 de Outubro de 2018.

²¹² Vem sendo aceite na Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que *“a fundamentação do ato administrativo é um conceito relativo, devendo concluir-se pela sua existência quando um destinatário normal, na posição do interessado em concreto, não tenha dúvidas acerca das razões que motivaram a decisão segundo o qual, a fundamentação, “(...) varia consoante o tipo legal de ato administrativo em concreto, havendo que entender a exigência legal em termos hábeis, dados a funcionalidade do instituto e os objectivos essenciais que prossegue: habilitar o destinatário a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respectiva lesividade (objectivo endo-processual) a assegurar a transparência, a serenidade, a imparcialidade e a reflexão decisórias (objectivos exa ou extra-processuais)”*. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo 00200/08.5BEBRG de 17 de Junho de 2016, (relator Maria Fernanda Antunes Aparício Duarte Brandão), consultado a 10 de Outubro de 2018. Mais ainda, todos os contribuintes tem direito a uma fundamentação

(II) Decisão sobre o pedido de dação em pagamento

A referência ao pedido de dação em pagamento afigura-se de essencial importância no âmbito da presente dissertação, atendendo à sua natureza Administrativa e ao facto de que este é um procedimento enxertado no processo de execução fiscal, do qual o contribuinte poderá lançar mão, prevista no artigo 201.º do CPPT.

A dação em cumprimento é admitida nos casos expressamente previstos na lei, nomeadamente nos termos do artigo 40.º n.º2 da LGT, podendo esta ser requerida antes ou depois da instauração da execução fiscal.²¹³

“expressa, clara, congruente e suficiente dos atos administrativos desfavoráveis ao cidadão significa que (1) a A.P. (para evitar o vício quanto aos pressupostos) tem o dever de justificar lógica e racionalmente, com factos e direito objetivo, a decisão adotada e (2), se utilizar alguma margem de livre decisão administrativa, a A.P. (para evitar o vício quanto ao próprio conteúdo em si ou quanto aos motivos, atendendo à CRP e aos fins da lei) tem ainda o dever de explicar a motivação da decisão predominantemente discricionária, rectius, não vinculada estritamente pela lei.” Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15 de Fevereiro de 2018, Processo n.º 639/12.1BELRS, (relator Paulo Pereira Gouveia), consultado a 12 de Outubro de 2018.

²¹³ nos termos dos artigos 87.º e 201.º ambos do CPPT. Antes demais, ainda devemos fazer um pequeno parêntese e referir a diferença entre dação em pagamento e dação em função do pagamento. Na dação em pagamento, denominada também de *datio in solutum*, o credor aceita que seja colocado fim à relação obrigacional existente entre ele e o devedor, através de uma substituição do objeto da prestação. Ou seja, o credor acaba por ver o seu crédito satisfeito através de um bem que não o originalmente acordado. Em termos práticos a obrigação fica extinta. Já a dação em função do pagamento, denominada de *pro solvendo*, o não tem o mesmo efeito. Nesta o credor não vê o seu crédito imediatamente satisfeito pelo que, a obrigação não se extingue de imediato, acabando por se extinguir na medida em que o respetivo crédito se solve, ou seja, se vai satisfazendo. A dação em pagamento é a que nos debatemos no presente e encontra o seu âmbito nos artigos 201.º e 202.º do CPPT. Vem sendo defendido que *“a expressa previsão desta forma de extinção da obrigação no campo tributário, designadamente as referências efectuadas nos artigos 201.º e 202.º para “dação de bens em pagamento”, “dação em pagamento” e “bens dados em pagamento” não devem ser interpretadas restritivamente, isto é, no sentido de apenas abrangerem a dação em cumprimento, mas extensivamente, ou seja, de nessas referências e regime jurídico se incluir igualmente a dação em função do cumprimento, adiantando-se, como fundamento desse julgamento interpretativo ou densificação legal razões históricas relativas à evolução histórica do próprio regime jurídico da dação em pagamento no direito tributário, e de ordem*

Esta é considerada uma forma de extinção das obrigações tributárias e consiste na entrega ao credor de determinado bem móvel ou imóvel, com o propósito de extinção total da dívida, e dos seus eventuais acréscimos, que deram origem ao processo de execução fiscal²¹⁴.

Aquando da citação do executado este é informado que pode lançar mão deste expediente para suspender a execução.²¹⁵ Este pedido poderá ser feito no mesmo prazo da oposição à execução fiscal²¹⁶ e começa a contar a partir da data em que foi citado pessoalmente, ou se a esta não houver lugar, a contar da primeira penhora.²¹⁷

O pedido de dação em pagamento é considerado um procedimento enxertado no decurso de um processo, tendo este uma natureza de ato administrativo em face do qual o direito de audição do contribuinte se consubstancia numa formalidade essencial. Vejamos então este procedimento.

Do ponto de vista formal, ao interessado, para que lhe seja deferida a sua pretensão, terá de apresentar um requerimento junto do órgão executivo de quem depende a Administração Tributária para liquidação e cobrança da dívida, sendo o órgão executivo que

sistemática e teleológica.” Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10 de Junho de 2015, processo n.º 08834/15, (relator Anabela Russo), consultado a 12 de Outubro.

²¹⁴ Uma questão que se poderá colocar é se eventualmente poderá a Administração deferir o pedido de dação em pagamento inferior ao valor da dívida. A legislação abriu uma brecha para a admissão desta situação. Poderá o executado vir a efetuar o pagamento do remanescente através de um acordo de pagamento a prestações, sendo tal facto permitido por lei no artigo 189.º n.º 5 do CPPT. E ainda noutra hipótese poderá prosseguir a execução sobre o montante que ficará em falta. O Tribunal Central Administrativo Sul, acabou por já se pronunciar sobre essa questão. *“Nem o artigo 201.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário proíbe, nem a dação em pagamento impõe (nos termos latos em que aquele preceito deve ser interpretado e tendo em consideração o conteúdo, natureza e efeitos da própria dação), que aquela não possa ocorrer relativamente a parte da obrigação tributária, desde que a Administração Tributária a tal nada tenha a obstar, mantendo-se quanto ao remanescente o prosseguimento da execução”* Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10 de Junho de 2015, processo n.º 08834/15, (relator Anabela Russo), consultado a 12 de Outubro.

²¹⁵ artigo 189.º do CPPT.

²¹⁶ nos termos do artigo 201.º do CPPT onde este pedido encontra o seu regime legal.

²¹⁷ artigo 203.º n.º1 a) do CPPT. Se nenhuma destas hipóteses se enquadrar no executado em questão, os 30 dias começam a correr a partir da data em que ocorreu o facto superveniente ou do seu conhecimento por parte do executado, artigo 203.º n.º1 b) do CPPT. Deve ser considerado superveniente o facto que ocorreu após o termo do prazo da oposição (30 dias), impendendo sobre o executado o ónus da prova do seu conhecimento tardio artigo 203.º n.º3 do CPPT.

detêm em sua posse um título executivo competente para deferir ou indeferir a pretensão. Aquando da entrega de tal requerimento, incumbe ao requerente dois pressupostos:

1. descrever pormenorizadamente os bens que são dados em pagamento, devendo este indicar, por exemplo, o valor destes. É sobre ele que recai o ónus de provar que os bens dados em pagamento para satisfazer a dívida que detêm para com a Administração, são suficientes para integral pagamento da desta e demais adicionados.

2. Os bens não poderão ser de valor superior à dívida e seus eventuais acréscidos até efetivo e integral pagamento, salvo se demonstre uma possibilidade de imediata utilização de tais bens para fins de interesse público ou social ou se a dação se efetuar no âmbito de um processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado. Se efetivamente for concedido o pedido de dação em pagamento cujo valor seja superior à dívida, esse despacho deverá constituir a favor do devedor um crédito no montante desse excesso que poderá utilizar, por exemplo, em futuros pagamentos de impostos.²¹⁸

Após a apresentação do requerimento por parte do interessado passamos então para o ponto de vista material.

No prazo de 10 dias, deverá o órgão de execução fiscal enviar o processo para o dirigente máximo do serviço, com cópia do requerimento com resumo do processo e se eventuais encargos existirem sobre os bens, devem esses ser mencionados. Caso exista superior hierárquico, também no prazo de 10 dias deve a este ser dado conhecimento²¹⁹.

Depois de tal envio poderão existir três hipóteses:

- a) Após recepção do processo o dirigente máximo remete o processo para despacho do órgão decisor, com fundamento no desinteresse da dação²²⁰;
- b) Depois de receber o processo o dirigente máximo envia o processo para despacho do órgão decisor, sem nada mais dizer ou
- c) Após recepção do processo, o dirigente máximo do serviço pode solicitar uma avaliação dos bens apontados pelo interessado. Tal avaliação será efetuada através de uma comissão nos termos do artigo 201.º n.º3 do CPPT. A comissão terá de efetuar a avaliação dos bens em questão no prazo máximo de 30 dias

²¹⁸ Ou poderá ser utilizado nos termos do disposto no artigo 201.º n.º9 do CPPT.

²¹⁹ Cfr.artigo 201.º n.º 2 do CPPT.

²²⁰ Cfr. artigo 201.º n.º3 do CPPT.

após efetiva determinação da realização da avaliação. Deverá tal avaliação ser feita tomando em consideração os valores de mercado. Esta avaliação acarreta custos, que deverão ser suportados pelo devedor, que deverá efetuar o respetivo preparo no prazo de 5 dias, sob pena de decaimento do ser pedido²²¹.

Visto estarmos na presença de um ato Administrativo, deverá então o contribuinte ser notificado da provável decisão da Administração, tendo este o direito a ser ouvido, nos termos do artigo 60.º e 100.º do CPA e 54.º alínea h) da LGT²²². Portanto, passemos então à formalidade essencial prevista para a formação dos atos, nomeadamente o direito de audição do contribuinte da decisão provável que o órgão em questão pretende tomar.

Para tal, antes da decisão final de indeferimento da pretensão do contribuinte, deverá a administração notificá-lo fundamentadamente da decisão que pretende vir a tomar. Nesse sentido, tal fundamentação deverá ser concisa e suficiente de modo a que o contribuinte se possa contrapor e apresentar novos meios de prova devendo ser apresentados argumentos de facto e de direito perceptíveis pelo homem médio.²²³

²²¹ Cfr. artigo 201.º n.º 4, 5 e 6 do CPPT.

²²² *“Só a estes procedimentos haverá que aplicar os princípios gerais regulamentadores da atividade administrativa e as normas da LGT aplicáveis ao procedimento tributário, designadamente a norma constante do artigo 60.º (princípio da participação)”*. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Janeiro de 2014, processo n.º 0441/13, (relator Dulce Neto), consultado a 12 de Outubro de 2018.

²²³ Devemos fazer apenas referência ao caso de indeferimento da pretensão por esta ser de valor superior ao da dívida exigida no âmbito do processo de execução fiscal. Houve um caso, entre os vários existentes, em que a administração fundamentou que indeferia o pedido de dação em pagamento agora apresentado pelo contribuinte no âmbito de um processos de execução fiscal, alegando a falta de interesse nos bens em causa *“e a falta de estrutura que, em concorrência com o sector privado se dedique com carácter geral à comercialização de bens imóveis, não sendo, pois, suficiente a mera eventualidade daquele obter rendimentos com a posterior revenda dos bens imóveis dado em pagamento.”* Acórdão do tribunal central administrativo norte, processo n.º 02244/17-7BEPRT, datado de 12 de Abril de 2018, (relator Pedro Vergueiro) consultado a 12 de Outubro de 2018. Ou seja, a lei prevê a esta forma de pagamento que depende de 3 requisitos: a obrigação será efetuada através de uma prestação diferente da que a originou; tem de ter por fim a extinção da obrigação e tem de ter o assentimento do credor, no caso em concreto da Administração. Acresce que, o facto da lei prever a dação em pagamento não “obriga” a Administração Tributária a aceitar aqueles os bens que os devedores dão em pagamento.

Se depois do exercício do direito de audição a Administração não aquiescer aos fundamentos apresentados pelo contribuinte, deverá fundamentar a sua não aceitação²²⁴. A preterição desta formalidade essencial em que se consubstancia o direito de participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito, denominada de direito de audição, leva a que o ato administrativo de indeferimento do pedido de dação em pagamento seja um ato inválido e consequentemente anulável. Neste caso poderá o contribuinte lançar mão da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT²²⁵.

Relativamente ao **despacho de deferimento da dação em pagamento** este não deverá ser precedido da audição do contribuinte uma vez que há lugar a uma aprovação da sua pretensão. Tal despacho terá obrigatoriamente que definir os termos de entrega dos bens que o contribuinte definiu para efetivar a dação em pagamento, e poderá neste já ser determinada a venda, através de proposta por carta fechada, dos bens²²⁶. Poderá o executado desistir da dação em pagamento até 5 dias após o despacho que deferiu a sua pretensão, desde que pague a dívida e os seus acrescidos integralmente.²²⁷ Caso, a dação em pagamento seja autorizada, e a fazenda pública adquira o bem móvel ou imóvel esta aquisição terá de ser comunicada à Direção geral do património²²⁸.

²²⁴ Se esta fundamentação não for efetuada, a decisão também se tornará inválida e consequentemente passível de ser anulada.

²²⁵ Também lançará mão deste expediente caso não tenha sido preterido o direito de audição mas não haja conformação por parte do contribuinte com tal indeferimento, alegando que está a ser afetado nos seus interesses legítimos e nos seus direitos. Tal reclamação será dirigida ao tribunal tributário de 1.ª Instância no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão de indeferimento e deverá indicar desde já os fundamentos de não concordância e conclusões. Cfr. artigo 277.º n.º 1 do CPPT.

²²⁶ Cfr. artigo 201.º n.º 8 e 202.º n.º 1 ambos do CPPT. No caso de estarmos perante um ato de deferimento de bens dados em pagamento de montante superior ao da dívida, o despacho que o autorizou terá de constituir a favor do devedor um crédito no montante desse excesso. Esse remanescente poderá ser utilizado em futuros pagamentos de impostos ou outras prestações tributárias, podendo também ser utilizado na aquisição de bens ou de serviços. Este último tem um prazo de prescrição de 5 anos. Também pode este crédito ser empregue para o pagamento de rendas desde que as receitas correspondentes estejam sob a administração do ministério ou órgão executivo onde correu o processo de dação, sendo o crédito intransmissível e impenhorável nos termos do artigo 201.º do CPPT.

²²⁷ Cfr. artigo 201.º n.º 15 do CPPT.

²²⁸ cfr. artigo 201 n.º 16 e 255.º alíneas c) e d) ambos do CPPT.

Uma questão que se poderá colocar é se, poderão os contribuintes reagir através de meios graciosos quando se encontre em questão a conformidade jurídica dos atos praticados pela Administração. Nos termos da lei, nomeadamente no 95.º-A n.º1 do CPPT, poderá o contribuinte lançar mão deste meio quando o contribuinte vise através deste, a reparação por meios simplificados de erros materiais ou manifestos da Administração ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal.

*“A amplitude da previsão da disposição citada determinará, quanto a nós, a sua aplicabilidade quer aos “atos de natureza processual”, quer aos “atos de natureza procedimental” praticados no âmbito do processo de execução fiscal”.*²²⁹

Após a exposição supra, parece então defensável que os contribuintes poderão lançar mão destes dois meios no caso de indeferimento da sua pretensão. E se, a administração não fundamentar corretamente o despacho de indeferimento da pretensão do contribuinte? Parece-me que aqui estamos também a falar de uma invalidade e que poderão ser usados os meios referidos supra.

A título de curiosidade, resta apenas colocar a seguinte questão. Imagine-se que o contribuinte A, alvo de um processo de execução fiscal cujo valor ascende a 10.000,00€. Suponhamos que dá entrada de um requerimento de dação em pagamento tendo por base um terreno numa zona perto de uma câmara municipal, que já há uns anos atrás houve propostas de compra do terreno por parte do Presidente dessa autarquia, uma vez que pretendia alargar o parque de estacionamento dos funcionários do município. Tal terreno tinha um valor patrimonial de 15.000,00€. No caso em abstrato daria para satisfazer a dívida e eventuais acréscimos. Sucede que, no âmbito do procedimento tributário este foi ouvido, mas a sua pretensão foi indeferida com base no valor do bem dado em pagamento ultrapassar a dívida e não terem sido atendidos os fundamentos do contribuinte de que este terreno seria uma mais valia atendendo à sua procura anterior. Não seria de admitir, neste tipo de casos uma possibilidade de reclamação para o superior hierárquico?

Vejamos por este prisma. Ninguém melhor do que a própria Administração para saber se determinado bem é suscetível de ser interessante ou não. Certo que a Administração em modo nenhum é obrigada a aceitar os bens dados em garantia, muito menos quando estes

²²⁹ artigo inédito de Hugo Flores da Silva, denominado de “Nulidades do Processo de Execução Fiscal”, datado de junho de 2018, pág.16.

sejam de valor superior e a Administração credora, passe a ser devedora do remanescente. Mas também certo é que neste caso, deveria haver lugar a um reexame por parte de um superior hierárquico que poderia aferir efetivamente do interesse que poderia estar subjacente a este bem.

Críticas existem no tangente à aceitação dos Tribunais e da Administração da possibilidade de haver um recurso hierárquico nos termos do artigo 66.º do CPPT antes da reclamação do artigo 276.º do CPPT.

Em primeiro lugar o prazo. Porque, se no prazo de 10 dias não houver lugar à reclamação prevista no artigo 276.º o ato convalida-se. Isto inquina completamente com o recurso hierárquico cujo o prazo é de 30 dias. Tais prazos contam-se a partir da notificação.

Em segundo lugar ser o meio para idóneo para recorrer de uma decisão da Administração no âmbito de um procedimento enxertado no processo de execução fiscal a reclamação do artigo 276.º do CPPT, sob pena do processo de execução fiscal se tornar ainda menos jurisdicional.

Será que não poderia começar a haver uma abertura neste sentido?

Poderia o legislador aditar ao artigo uma norma cujo conteúdo se prendesse com a suspensão da decisão em primeiro grau quando no prazo de 10 dias, o executado opte por uma das vias: reclamação hierárquica do artigo 66.º do CPPT ou reclamação das decisões do órgão da execução fiscal. Parece-me que este deveria ser um caminho a traçar nos Tribunais Portugueses.

Seguidamente vamos explanar o regime do pagamento em prestações, uma vez que este pode ser requerido cumulativamente aquando do pedido de dação em pagamento, conforme prescreve o artigo 189.º n.º 4 do CPPT. Tal facto ocorrerá quando, o contribuinte der em pagamento determinado bem o valor desse bem não for suficiente para realizar a dívida tributária e os seus eventuais acrescidos, poderá requerer o pagamento em prestações do restante valor. Vejamos então.

(III) Decisão sobre o pedido de pagamento em prestações

O pagamento em prestações encontra o seu regime geral no artigo 196.º do CPPT e apenas poderá ser autorizado nos casos e dentro dos prazos previstos na lei atendendo ao facto de que este constitui uma moratória nos termos do artigo 85.º n.º3 do CPPT.²³⁰ Quando da citação do executado este é informado da possibilidade de requerer este pedido e do seu prazo.²³¹ Ao contrário do que sucede nos regimes anteriormente explanados, este poderá ter lugar até à marcação da venda²³².

A importância que seja dividida em prestações não compreenderá os juros de mora que se vão continuar a vencer em relação à dívida até integral e efetivo pagamento da última prestação e serão e incluídos na guia passada pelo funcionário da Administração para pagamento, conjuntamente com o montante de cada prestação²³³. A lei comina uma sanção para o devedor que deixe de pagar com a prossecução do processo de execução fiscal²³⁴.

²³⁰ *“Há assim necessidade expressa de previsão legal, constituindo este art.º 85.º, n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário um aforamento do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, genericamente enunciado no art.º 30.º da LGT que proíbe à administração tributária, fora de casos especialmente previstos, retardar a cobrança dos tributos.”* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Setembro de 2013, processo n.º 01379/13, (relator Pedro Delgado), consultado a 12 de Outubro de 2018.

²³¹ Conforme prescreve o artigo 189.º do CPPT. Este plano de pagamentos pode ser requerido também antes do processo de execução fiscal nos termos do artigo 86.º do CPPT. No que concerne a prazos está previsto o prazo geral de até à marcação da venda. No entanto o artigo 189.º n.º8 do CPPT, refere que este pedido poderá ser efetuado ainda nos casos de suspensão da instância, pela pendência de reclamação graciosa, impugnação, recurso judicial ou oposição sobre o objeto da dívida exequenda, no prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão.

²³² Não nos devemos olvidar do explanado no ponto anterior referente ao pedido de dação em pagamento quando o bem apresentado for de valor inferior ao da dívida. Pode também nesse caso o contribuinte lançar mão deste pedido. A notificação do despacho de deferimento ou indeferimento do pedido de pagamento em prestações, pressupõe a impossibilidade de penhora enquanto este não for decidido. *“Não podia ser determinada a penhora sem pronúncia prévia pelo Órgão de Execução Fiscal sobre os pedidos formulados pelo contribuinte. A decisão de penhora que foi notificada apenas ao contribuinte foi prematura impondo-se em primeiro lugar pronúncia sobre o pedido de pagamento em prestações e, em caso de deferimento deste, a apreciação da garantia oferecida, como resulta dos artigos 198.º e 199.º do CPPT.”* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03 de Maio de 2017, processo n.º 0425/17, (relator Maria Benedita Urbano), consultado a 12 de Outubro de 2018.

²³³ Artigo 198.º n.º7 do CPPT. Tais prestações poderão ser divididas até um máximo de 36 não podendo o valor de cada uma delas ser inferior a uma unidade de conta, desde que se verifique que não poderá o executado

Do ponto de vista material, visto este ser um procedimento enxertado no decurso do processo, vamos então percepcionar o comportamento que a Administração deverá ter na formação da sua decisão, nomeadamente no que concerne ao direito de audição do contribuinte.

Se houver lugar a um despacho de deferimento do pedido de pagamento em prestações a pedido do contribuinte, uma vez que a sua pretensão vai ser diferida, não haverá lugar à notificação do contribuinte para exercício do seu direito de audição²³⁵.

Já no que concerne à decisão de indeferimento do pedido de pagamento em prestações, o contribuinte deverá ser notificado para exercer o seu direito de audição. Não deverá este deixar de ser considerado uma formalidade essencial atendendo ao facto de que vai contender diretamente com os interesses do contribuinte. Se a administração estiver a ponderar no sentido de indeferimento da pretensão do contribuinte, antes da tomada de decisão final, deverá notificá-lo fundamentadamente da decisão que pretenderá vir a tomar. Um ato se considera-se fundamentado sempre que o requerente consegue percepcionar o seu

liquidar a sua dívida de uma só vez. No entanto, nos casos em que se verifique uma notória dificuldade financeira com consequências económicas previsíveis e gravosas para o devedor, poderá excecionalmente esta ser alargada para um número de prestações mensais até 5 anos, nunca podendo cada prestação ser inferior a 10 Unidades de conta, caso a dívida exceda as 500 unidades de conta Cfr. artigo 196.º n.º 4 e 5 do CPPT.

²³⁴ Tal apenas sucederá se existir a falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou seis interpoladas, implicando o vencimento das restantes se no prazo de 30 dias a contar da notificação do sujeito para o pagamento das prestações incumpridas, este não o fizer. Para uma leitura sobre um caso relacionado com este tópico *vide* Supremo Tribunal Administrativo acórdão de 17 de Fevereiro de 2016, processo n.º 055/16, disponível em www.dgsi.pt.

²³⁵ Se o pedido de pagamento em prestações obedecer a todos os pressupostos legais, este será objeto de imediata autorização por parte do órgão de execução fiscal, devendo o primeiro pagamento ser efetuado logo no mês seguinte àquele em que o interessado se considera notificado do despacho. Aquando da notificação do deferimento, caso o executado pretenda a suspensão da execução deverá prestar garantia idónea ou pedir a sua dispensa nos termos do artigo 198.º n.º5 do CPPT. O contribuinte é notificado do deferimento do seu pedido e só aí deverá apresentar uma garantia idónea para suspender a execução. Estes dois momentos são diferidos no tempo, motivo pelo qual não devem ser confundidos.

alcance e o seu sentido tomando em consideração um homem médio.²³⁶ A fundamentação assume um papel fulcral para o cabal exercício do direito de audição do contribuinte.

Como bem se nota, este é um direito, não uma obrigação. Está no livre arbítrio do contribuinte o seu exercício ou não. Se não o exercer não poderá arguir a preterição de uma formalidade essencial. A notificação para o exercício do direito foi-lhe feita, no entanto este é que decidiu não o usar. Se efetivamente o decidir exercer, poderá requerer novos meios de prova testemunhal ou documental para fundar a sua defesa.

O direito de audição, corolário do estado de direito democrático, visa influenciar a decisão da administração por parte do contribuinte. Se os novos argumentos aduzidos por este não forem capazes de alterar o juízo que a administração tinha em vista, cumpre a esta última uma fundamentação dos motivos pelos quais não aquiesceu aos argumentos do sujeito passivo. Tal fundamentação não deve ser exaustiva e complexa, mas sim explícita. Assim este consegue ficar devidamente esclarecido das razões que determinaram o deferimento ou indeferimento da sua pretensão, estando por conseguinte, habilitado a impugná-lo de modo a satisfazer os seus interesses²³⁷.

E se, tiver sido preterido o direito de audição ? Ficaré de “mãos atadas” e sem possibilidade de defesa?

Poderá o contribuinte lançar mão da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, alegando que está a ser afetado nos seus interesses legítimos e nos seus direitos. Tal reclamação será dirigida ao tribunal tributário de 1.ª Instância no prazo de 10 dias a contar da

²³⁶ “O dever legal da fundamentação tem, além de uma função exógena - dar a conhecer ao administrado as razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do ato ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na ponderação pela entidade administrativa, de forma cuidada, séria e isenta.” Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º0530/17, datado de 7 de Junho de 2017, (relator António Pimpão), consultado a 18 de Outubro de 2018.

²³⁷ A sua fundamentação terá como principal intuito fornecer uma resposta requerente, “visando responder às necessidades de esclarecimento do administrado, pelo que se deve, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do ato, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.” Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º0530/17, datado de 7 de Junho de 2017, (relator António Pimpão). consultado a 18 de Outubro de 2018.

notificação da decisão de indeferimento e deverá indicar desde já os fundamentos de não concordância e conclusões²³⁸.

Se estivermos no âmbito de uma invalidade pela preterição do direito de audição, *“independentemente do tipo de vício em causa, os órgãos de execução fiscal consolidam-se na ordem jurídica enquanto não sejam impugnados tempestivamente. Seja nulo ou anulável, deverá o ato praticado pelo órgão de execução fiscal ver a sua conformidade jurídica jurisdicionalmente sindicada mediante reclamação a apresentar no prazo de 10 dias a contar da respetiva notificação”*²³⁹.

Uma discussão que se poderá colocar é se, poderão os contribuintes reagir através de meios gratuitos quando se encontre em questão a conformidade jurídica dos atos praticados pela Administração.

Nos termos da lei, nomeadamente no 95.º-A n.º1 do CPPT, poderá o contribuinte lançar mão deste meio quando o contribuinte vise através deste procedimento, a reparação por meios simplificados de erros materiais ou manifestos da Administração ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal.

Após a exposição supra, parece então defensável que os contribuintes poderão lançar mão destes dois meios no caso de indeferimento da sua pretensão. E caso a administração não fundamente corretamente o despacho de indeferimento da pretensão do contribuinte também estamos a falar de uma invalidade e por conseguinte poderá o contribuinte lançar mão dos meios referidos supra.

²³⁸ Cfr. artigo 277.º n.º1 do CPPT.

²³⁹ artigo inédito de SILVA, Hugo Flores da, *“Nulidades do Processo de Execução Fiscal”*, op.cit., pág.16.

II. A preterição do direito de audição no Direito Tributário

1. O vício de preterição e as suas consequências

Chegados a este ponto, estamos então preparados para compreender ainda mais o alcance e o sentido do direito de audição do contribuinte. Este é considerado um corolário do nosso estado de direito, nos termos do artigo 267.º n.º5 da CRP que consagra o direito de participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito²⁴⁰.

Decorre do **princípio da participação** nos termos do artigo 267.º n.º5 da CRP, que os contribuintes tem o direito de se pronunciar sobre todas as decisões que contendam com os seus interesses, impendendo sobre a Administração a obrigação de os notificarem para tal²⁴¹. O objetivo primordial deste princípio é de garantir ao sujeito passivo uma tutela preventiva contra a possível lesão dos seus direitos. Atentos no facto de que isto é um direito e não uma obrigação, motivo pelo qual está no livre arbítrio do sujeito passivo o seu uso.

Afigura-se essencial a participação dos cidadãos na tomada de decisões da Administração devendo por isso ser dada a oportunidade a estes de se pronunciarem sobre decisões que contendam sobre os seus interesses. Se a preterição da audiência prévia for excessiva e desadequada²⁴² quanto ao objetivo que a Administração visa atingir, poderemos ainda estar perante uma violação do princípio da proporcionalidade inscrito no artigo 7.º do CPA.

Interligado com o princípio da participação encontra-se o **princípio da proteção da confiança**, segundo o qual os cidadãos devem confiar na atuação do Estado, implicando isso uma certeza e segurança jurídica nas expectativas que a lei cria e protege. O seu objetivo prende-se com a proteção das legítimas expectativas dos contribuintes, nomeadamente nas que estes depositam nas normas para poderem fazer valer os seus direitos surgindo este

²⁴⁰ O Supremo Tribunal Administrativo afirmou que *“o direito de audição prévia (...) é um direito do contribuinte e a explicitação do direito que a C.R.P. no artigo 267 n.º5 reconhece aos cidadãos de participarem na formação das decisões e deliberações da Administração Tributária”* Acórdão datado de 20 de Janeiro de 2016, proferido no processo n.º 01092/14, (relator Fonseca Carvalho), consultado a 23 de Setembro de 2018.

²⁴¹ Quando não esteja legalmente dispensada ou a decisão seja de deferimento da pretensão do requerente.

²⁴² Esta questão coloca-se no seio da providências cautelares.

como modo de salvaguarda de direitos fundamentais.²⁴³

Para que este princípio seja violado importa que haja lugar a danos na esfera jurídica do particular²⁴⁴.

*“O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideram os princípios da segurança e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito”*²⁴⁵.
Conexionado com o Princípio da Proteção da Confiança está o princípio da segurança jurídica.

O **princípio da segurança jurídica**²⁴⁶ em causa é corolário essencial de um Estado de Direito Democrático plasmado no art.º 2.º da C.R.P.²⁴⁷.

²⁴³ *“O princípio da confiança, intrinsecamente ligado aos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito, tem como finalidade proteger prioritariamente as expectativas legítimas que nascem no cidadão, que confiou na postura e no vínculo criado através das normas prescritas no ordenamento jurídico”* Acórdão do Supremo Tribunal de justiça, proferido a 14 de Junho de 2012, no processo 506/10.3TBNF-E-P1.S1, (Relator Oliveira Vasconcelos), consultado a 14 de Dezembro de 2018.

²⁴⁴ para se perceber se estamos perante uma norma que viola este Princípio, deverá ser feito o seguinte teste de proporcionalidade, uma vez que em *“face deste Princípio, a lesão das expectativas dos contribuintes deve considerar-se inadmissível sempre que estejamos perante uma alteração da ordem jurídica com a qual os destinatários das normas razoavelmente não possam contar e essa alteração não seja ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses Constitucionalmente protegidos que devem considerar-se preponderantes”*. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc.º n.º0784/15 de 18 de Maio de 2016, consultado a 14 de Dezembro de 2018.

²⁴⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume II, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010 pág.257

²⁴⁶ Este encontra-se conexionado com o princípio da proibição da retroatividade das normas fiscais. Outra questão que se poderá colocar em relação ao princípio da segurança jurídica prende-se com a utilização de conceitos indeterminados, uma vez que há uma *“necessidade de segurança dos preceitos legais que tem sido desconsiderada por diversos fatores, que prejudicam a estabilidade a certeza e a confiabilidade que deveriam ser intrínsecas a qualquer norma”* SOARES, Cecília da Conceição de Oliveira, *A Constituição de Obrigação Tributária em sede de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares*, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2014, pág.30. Ainda sobre as cláusulas indeterminadas, vide Joaquim Freitas da Rocha, *Direito pós-moderno, patologias normativas e proteção da confiança*, in repositório, acessível através de: <http://hdl.handle.net/1822/35602>. Atenção que, nestes termos expostos, não será defensável que a Lei deverá ser demasiado exata e concisa, uma vez que esse fator levaria à violação do Princípio da Igualdade Tributária. No entanto, é necessário ter em consideração que o Legislador não pode deixar ao livre arbítrio o sentido das normas, uma vez que este comportamento poderá conduzir a uma instabilidade política. Sobre a questão da

Decorre deste princípio que os contribuintes tem de ter a certeza no direito, mormente na lei, na medida em que as normas jurídicas são previsíveis e que a ordem jurídica em si, é estável não podendo haver alterações legislativas que acarretem prejuízos para estes.

*“Existirá sempre violação do Princípio da Segurança Jurídica, na medida em que é posta em causa a previsibilidade das obrigações fiscais”*²⁴⁸, e Saldanha Sanches defende também que deve haver uma *“possibilidade de previsão das consequências, uma vez que é intensa a operada por este ramo do direito na vida das pessoas e empresas”*²⁴⁹.

Conforme o direito de audição se encontra legalmente consagrado, leva a que os cidadãos confiem que a atuação da Administração terá por base as normas que lhe são impostas, e por conseguinte, jamais preterirá o direito de audição quando não for dispensado nos termos da lei. Mais ainda, acreditam que a Administração nas relações firmadas com os particulares sempre agirá de boa-fé, jamais sufragando direitos que a estes são reconhecidos.

No procedimento e processo Tributário este encontra a sua consagração nos artigos 60.º da LGT e 100.º do CPA, segundo os quais antes da tomada de decisão final por parte da Administração, sempre que esta contenda com os interesses do cidadão, deve o mesmo ser ouvido de modo a que se possa pronunciar sobre a possível decisão final e até mesmo influenciá-la.

Até então percepcionamos os momentos em que o contribuinte tem inevitavelmente de ser ouvido, os casos em que a sua audição pode ser licitamente dispensada e os meios de reação que tem ao seu dispor caso o seu direito seja preterido. Conforme explanado no capítulo I, o direito de audição do contribuinte, quando não seja legalmente dispensado, é uma das fases de formação do ato, no qual a sua omissão se subsume na preterição de uma formalidade essencial.

possibilidade de repristinação das normas Fiscais, uma vez que este tema não será alvo de discussão na presente veja-se MACHADO, Jónatas E.M, e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal-Perspetiva Multinível*, 1ª Edição, Edições Almedina S.A., 2016, pág.89 e ss.

²⁴⁷ Segundo Casalta Nabais, este princípio *“...impõem-se fundamentalmente ao legislador, limitando este em dois sentidos: 1) na edição de normas retroativas (desfavoráveis), e 2) na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis)”* NABAIS, José Casalta, op.cit. pág. 148.

²⁴⁸ SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, 1ª Edição, Coimbra Editora, 2013, pág.115

²⁴⁹ SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, de 2007, pág.112

Antes de mais, devemos perceber que para o nascimento do ato Administrativo se realizar por completo com todas as suas consequências e para que os seus efeitos brotem na esfera jurídica do particular este não pode padecer de deficiências. Uma das fases que mais nos importa para o nascimento do ato sem lacunas é a do direito de audição do contribuinte antes da tomada de decisão final da administração.

Limpando o pó que poderá pairar nas nossas cabeças, vamos então fazer uma breve revisão do enquadramento do direito de audição.

Antes da tomada de decisão final por parte da Administração, quando esta pretenda indeferir a pretensão apresentada pelo cidadão²⁵⁰ deverá esta notifica-lo para que este se possa pronunciar. Nesse sentido, a notificação deve ser devidamente fundamentada sendo esta clara, concisa e perceptível ao homem mediano. Apenas assim o contribuinte poderá exercer corretamente o seu direito de audição. A audição poderá ser exercida de forma oral ou por forma escrita no prazo concedido pela Administração.

“O direito de audição no procedimento tributário não se esgota, porém, com a possibilidade de o contribuinte se pronunciar sobre todas as questões (de facto e de direito) que são objecto do procedimento antes da decisão final, englobando também a faculdade de requerer a realização de diligências e juntar documentos”²⁵¹

Aquando do exercício do direito de audição por parte do contribuinte, este pode requerer diligências complementares²⁵², como por exemplo a audição de testemunhas, ou pode entregar novos elementos probatórios, como por exemplo documentos²⁵³ que defendam a sua pretensão e aos quais a Administração não teve acesso anterior. *“Tendo o procedimento tributário como objetivo a descoberta da verdade material, a Administração Tributária, que dirige o procedimento, e com vista a essa descoberta, tem o dever de apurar todos os factos*

²⁵⁰ Sempre que a Administração pretenda deferir a pretensão do cidadão este não terá de ser ouvido.

²⁵¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 30 de Março de 2017, processo 00768/10.6BEPNF , (relator Ana Patrocínio), consultado a 23 de Setembro de 2018.

²⁵² Com base no artigo 60.º da LGT.

²⁵³ *“Quanto aos documentos, a regra é que os particulares devem entregar juntamente com os seus requerimentos os comprovativos dos factos neles afirmados ou dos direitos alegados”* CAETANO, Marcello, Manual de Direito Administrativo, *op.cit.*, pág.1312

*independentemente de os mesmos serem ou não desfavoráveis ao sujeito passivo.”*²⁵⁴ No entanto, esta não está obrigada a praticar todos as diligências que o contribuinte peticiona aquando do exercício do seu direito de audição. No entanto quando emitir a decisão final é obrigada a fundamentar porque não foram tais meios probatórios atendidos.

Após o exercício do direito de audição por parte do contribuinte, caso a Administração não aquiesça aos fundamentos por este apresentados, e pretenda manter a decisão conforme havia notificado o contribuinte anteriormente, terá o dever de fundamentar os motivos pelos quais os fundamentos apresentados pelo sujeito passivo não foram suficientes para alterar a decisão.

Uma contenda que se pode colocar e debater no âmbito da presente, é a compreensão do âmbito subjetivo do direito de audição. Poderemos questionar-nos se será o contribuinte visado o único com legitimidade para exercer o direito de audição prévia. Se examinarmos o sentido de sujeito passivo nos termos do artigo 18.º n.º3 da LGT, este é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável. Ao apreciarmos este preceito apenas num sentido literal e não extensivo, poderíamos erroneamente concluir que apenas o visado com a decisão poderia exercer o direito de audição.

A doutrina tem vindo a pronunciar-se em sentido diverso, alegando que qualquer interessado que seja interveniente no procedimento tributário, pode ser ouvido caso os seus direitos sejam ofendidos com a preterição do direito de audição.²⁵⁵

²⁵⁴ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 30 de Março de 2017, processo 00768/10.6BEPNF , consultado a 23 de Setembro de 2018.

²⁵⁵ Com todo o devido respeito, esta opinião poderia ser deveras perigosa, porque a questão que se colocaria seria: que tipo de interessado? Poderia, em caso utópico, um terceiro vir invocar um direito que o próprio interessado não invocou? E com que limite temporal? Prazo geral? Prazo especial a ser estipulado? Pior ainda, se levasse a uma nulidade a preterição deste direito, a nulidade seria invocável a todo o tempo por um terceiro?? Parece-me que incumbe sobre este terceiro, o ónus da prova de que efetivamente está a ser lesado nos seus direitos. Mais ainda, não poderá ser um terceiro qualquer. Este tem de ter sido interveniente no processo. E ainda devemos somar a estes factores o facto de que este apenas poderá invocar a preterição do direito de audição se este não tiver sido concedido anteriormente ao interessado principal. Se o tiver sido, não o poderá

Questão que vai ser alvo de exposição neste segundo capítulo prende-se com a invalidade do ato administrativo quando este omita o direito de audição do contribuinte. Conforme explanado, esta é uma formalidade essencial cuja preterição apenas poderá existir quando a lei assim o determine.

O que vamos explanar neste ponto é o facto de que a omissão do direito de audição consubstancia uma invalidade do ato em si. Mas qual a consequência? Nulidade, anulabilidade? Remonta às brumas do tempo esta discussão.

Havia autores que defendiam a nulidade do ato cuja formação se efetuasse com a preterição de uma formalidade essencial, nomeadamente a preterição do direito de audição. Estes autores afirmavam que o direito de audição deveria ser considerado um direito fundamental e por conseguinte a sua ofensa feria o ato de nulidade²⁵⁶.

Hoje em dia é ponto assente na jurisprudência e na doutrina que a preterição desta formalidade quando a lei não a dispense, leva à formação de um ato anulável. E, em face disto foi criado o princípio do aproveitamento do ato, segundo o qual, quando em fase contenciosa se percepcione que a decisão não seria passível de alteração com a audição do contribuinte, o ato é aproveitado, de modo a garantir a estabilidade da ordem jurídica. Ou seja, segundo este a preterição de uma formalidade essencial²⁵⁷ pode degradar-se em formalidade não essencial caso se prove que o ato teria indiscutivelmente o mesmo fim. No entanto é sobre isto que nos propomos a discorrer nos seguintes pontos.

invocar atendendo à sua posição de terceiro. E, a aceitar a sua intervenção no caso de preterição do direito de audição, apenas o poderá invocar no prazo de anulabilidade da decisão por preterição de formalidade essencial.

²⁵⁶ Um dos autores é o Prof. Dr. Marcelo Rebelo de Sousa. Sobre isso *vide* a sua obra *Lições de Direito Administrativo*, Volume I, Lex, Lisboa 1999, páginas 499 e seguintes.

²⁵⁷ que se subsume no direito de audição

2. Qualificação do vício de preterição

a) *Inexistência*

Após percepcionarmos o sentido e o alcance do direito de audição, estamos agora em posição para percebermos e qualificarmos o vício em que se consubstancia a sua preterição. Embora não seja atribuído ao ato administrativo com preterição do direito de audição, a inexistência do ato em si, cumpre distinguir esta figura de modo a que se compreenda a diferença entre este e a invalidade do ato pela preterição do direito de audição.

O ato inexistente, como pelo próprio significado se alcança, *not sunt in hoc mundo*, ou seja, nem sequer chega a nascer e a produzir efeitos no ordenamento jurídico. *“A inexistência jurídica traduz a modalidade mais radical de desvalor do ato administrativo, de tal modo que pode mesmo afirmar-se que o ato inexistente não passa de uma mera aparência de ato.”*²⁵⁸

Com a devida vénia à opinião agora transposta, penso que mais claro não poderia ser o regime da inexistência do ato jurídico. Para que exista um ato, este terá de ser uma decisão que no exercício de poderes jurídico-administrativos, vise produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta²⁵⁹.

Portanto, se o ato em questão não cumprir estes requisitos, acaba por nem sequer chegar a ter qualquer relevância jurídica. No ordenamento jurídico este nem sequer nasce e brota qualquer efeito. Neste caso o ato padece de vícios tão graves cujo regime será ainda mais gravoso que o da própria nulidade em si.

Existiam autores que entendiam que a vício de nulidade e de inexistência eram iguais. Com a entrada em vigor do CPA, esvaiu-se a bruma que pendia sobre a doutrina relativamente à distinção entre nulidade e inexistência do ato administrativo. Tais institutos não deverão ser confundidos. Isto porque o ato Administrativo nulo não produz os seus efeitos, mas acaba por produzir consequências jurídicas relevantes para o seu destinatário. Ao contrário do ato inexistente que por si só nem produz sequer qualquer tipo de efeito jurídico, nem consequências jurídicas. Um ato inexistente *“é um quid que se pretende fazer passar por ao*

²⁵⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido a 9 de Outubro de 2015, no processo n.º 00659/13.9BEVAR, (relator Helena Ribeiro) consultado a 18 de Fevereiro de 2018.

²⁵⁹ Conforme prescreve o artigo 148.º do CPA.

*administrativo, mas a que faltam certos elementos estruturais constitutivos que permitam identificar um tipo legal de ato administrativo*²⁶⁰

Ou seja, *“...a questão da relação-diferença entre inexistência e nulidade administrativa, passa pela relevância jurídica do resultado da atividade administrativa. Se a nulidade administrativa tem consequências práticas juridicamente relevantes mas não produz efeitos jurídicos, a inexistência não produz efeitos jurídicos nem efeitos práticos (resultados)”*²⁶¹

Massimo Severo Giannini, jurista italiano, também nos poderá elucidar sobre a diferença entre estes dois, afirmando que *“...o ato Administrativo nulo, embora não produzindo efeitos jurídicos, comporta consequências de facto que são juridicamente relevantes. Por outro lado, o ato inexistente não só não produz efeitos jurídicos como não tem consequências práticas, ou seja, resultados lesivos para o destinatário do ato inválido”*.²⁶²

No que concerne à qualificação de um ato administrativo, este nem sequer existe se o seu autor não estiver identificado, se não visar o seu destinatário e os efeitos que visa alcançar numa situação individual e concreta. *“(...) isto sucede porque o sujeito e conteúdo não são apenas dois dos elementos estruturais do ato administrativo, mas, muito mais do que isso, são elementos constitutivos do respetivo conceito, sem os quais não existe um ato administrativo, como resulta do disposto no artigo 148.º do CPA.”*²⁶³

Portanto, como se pode concluir do exposto supra, para que o Ato Administrativo faça brotar os seus efeitos no ordenamento e por conseguinte exista, este tem de ter um destinatário e um conteúdo. Logo, se estas características inexistem, o ato é inexistente.

Aqui nem chega a colocar-se a questão do direito de audição do contribuinte. Porque, como alguém se poderia vir a pronunciar se o ato nem sequer define o seu destinatário? Ou nem sequer identifica a situação na qual visa produzir efeitos e quais? Isto porque para que exista efetivamente um ato é, estritamente necessária a emissão de uma decisão, expedida

²⁶⁰ AMARAL, Diogo Freitas de, Manual de Direito Administrativo, Vol.II, Almedina, Edições Almedina, S.A. 2016, pág. 231

²⁶¹ ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *A ciência Jurídica Administrativa*, op.cit., pág.370

²⁶² ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *A ciência Jurídica Administrativa* op.cit., pág.365

²⁶³ ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo, O novo regime do Código do Procedimento Administrativo*, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2016, pág.262

para que leve a uma produção de efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (conteúdo), e que possa ser imputada a um órgão titular de poderes jurídico-administrativos (sujeito)²⁶⁴.

Portanto, após a exposição supra é defensável que a inexistência deverá ser considerada como uma modalidade mais grave de invalidade afete o Ato Administrativo.

Em conclusão de tudo o falado, chegamos então a um bom porto, percebendo que no caso da preterição o direito de audição o ato administrativo não pode ser considerado inexistente mas sim inválido. Isto porque, no que concerne ao direito de audição, apenas uma das fases de formação do ato administrativo é preterida. No caso em concreto da inexistência, o ato nem sequer se chega a formar.

Fizemos apenas uma ressalva à inexistência, uma vez que esta configura um vício do ato em si, que nem sequer chega a existir, se assim o podemos dizer. Vamos então em seguida falar da invalidade do ato, e a consequência que a preterição acarreta, nomeadamente a anulabilidade por preterição de uma formalidade.

²⁶⁴ Mário Aroso de Almeida vai contra esta opinião, afirmando que *“as declarações que não reúnam as características próprias do ato administrativo não devem ser qualificadas como atos administrativos inexistentes, na medida em que essa expressão é uma contradição nos próprios termos: com efeito, ou bem que estamos perante um ato administrativo, e ele existe, ou bem que estamos apenas perante uma aparência de ato administrativo, mas não existe qualquer ato administrativo, e então não podemos dizer que estamos perante cada situação de mera aparência de existência de ato administrativo, que não existe um ato administrativo nesse caso e, por isso, a falar-se a esse propósito, da inexistência de (qualquer) ato administrativo.”* ALMEIDA, Mário Aroso de, *op.cit.*, pág. 267

b) *Invalidade*

É agora o momento certo para discorrermos sobre a invalidade de um ato administrativo. Esta é de essencial reporte na presente, visto que até agora temos vindo a falar sobre o direito de audição e como a sua preterição gera um ato inválido cuja sanção é a anulabilidade. Mas sabemos então o que significa a invalidade do ato em si?

*“Conforme diz a doutrina, a invalidade de um ato administrativo consiste na sua inaptidão intrínseca para a produção de efeitos, decorrente de uma ofensa à ordem jurídica. Trata-se de saber se o ato comporta, ou não, vícios ou malformações, em face das normas que estabelecem os termos em que é possível a produção de efeitos jurídicos por via de autoridade”*²⁶⁵

Cumpramos então neste ponto fazer uma explanação dos requisitos de validade do ato administrativo, para perceber quando este se tornará inválido. Uma vez que a mesma não encontra guarida na LGT nem no CPPT, terão de ser aplicadas as normas constantes do CPA, insitas nos artigos 161.º a 164.º. Atentos no facto de que a invalidade não deve ser confundida com a ineficácia. *“Com efeito, um ato administrativo pode ser inválido e nem por isso ser ineficaz: é precisamente o que sucede com os atos anuláveis. (...) É o que por exemplo, sucede nos casos excecionais em que a lei submete ao preenchimento de certas exigências para que possam produzir os efeitos a que se dirigem. É o que, por exemplo, sucede nos casos excecionais em que a lei submete o ato administrativo a publicação obrigatória (cfr.artigo 158.º do CPA) ou a aprovação por parte de um órgão diferente daquele que praticou o ato: são exemplos de atos existentes, e porventura válidos, mas que são ineficazes, até que preencham os requisitos de eficácia que a lei impõe.”*²⁶⁶

²⁶⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 27 de Setembro de 2016, processo n.º 07896/14, (relator Ana Pinhol), consultado a 13 de Fevereiro de 2018. *“o regime da revogação dos atos administrativos, é pois, um bom espelho da rigidez que acompanha o regime das invalidades do ato administrativo”* Sobre este tema, vide FREITAS, Diamene de, O Ato Administrativo Inconstitucional – delimitação do conceito e subsídio para um contencioso constitucional dos atos administrativos, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 1.ª Edição Março 2010, pág.231).

²⁶⁶ ALMEIDA, Mário Aroso de, *op.cit.*, pág. 287

O ato ineficaz viola a norma relativa à comunicação dos atos, ao contrário do ato inválido. Após o cabal cumprimento do direito de audição do contribuinte, para que o ato administrativo seja eficaz, falta-lhe um requisito que se subsume na forma que o ato deve ter. Começando pelos requisitos de eficácia dos atos, cuja falta de um destes poderá levar à ineficácia, devemos considerar como requisitos as exigências de cuja verificação a lei depende para que o ato administrativo possa produzir os seus efeitos.

Vigora no nosso direito Administrativo, que o ato produz efeitos desde a data em que é praticado²⁶⁷, e considerando-se praticado quando for emitida uma decisão onde esteja identificado ao destinatário do ato, e caso se aplique, o objeto a que se refere o seu conteúdo.²⁶⁸

É aqui que cumpre falar sobre o dever da administração de notificar os contribuintes da sua decisão final aquando da prática de um ato administrativo. Os atos Administrativos em princípio serão praticados por escrito, excepto quando a lei dispuser em sentido contrário, ou as circunstâncias a isso o obriguem²⁶⁹. Mais ainda, o ato deve estar devidamente fundamentado, sendo essa fundamentação atendível ao homem médio, que deve conseguir perceber os motivos que fundaram a Administração a decidir de determinado modo.²⁷⁰

Não será de admitir que a preterição do direito de audição seja capaz de gerar a ineficácia dos atos. Isto porque, o direito de audição é a fase imediatamente anterior. O que agora se discute é a fase integrativa de eficácia, segundo a qual, o ato não produz os seus efeitos até ser dado a conhecer ao seu destinatário.

Relembrando, as lições de Direito Administrativo, devemos ter presente quais os requisitos de validade do ato administrativo²⁷¹. Serão estes os **sujeitos**²⁷², a **forma**²⁷³ e

²⁶⁷ ressalvados os casos em que a lei lhe confere eficácia retroativa

²⁶⁸ Cfr. artigo 155.º do CPA

²⁶⁹ Cfr. artigo 150.º do CPA

²⁷⁰ Para além de estar devidamente fundamentado deve conter as menções descritas no artigo 151.º do CPA.

²⁷¹ Farei apenas uma breve exposição sobre estes, remetendo desde já para mais explanações para o autor Diogo Freitas do Amaral, na sua obra Curso de Direito Administrativo, Vol.I, Edições Almedina.

²⁷² Quanto aos sujeitos, o autor do ato é a Administração e o destinatário será aquele cujos efeitos do ato se repercutirão na sua esfera jurídica. Estaremos na presença de uma invalidade quando por exemplo, o ato não seja emanado por um órgão competente, ou quando não tenha atribuições para a prática de determinado ato.

formalidades do ato²⁷⁴, o seu **conteúdo, objeto**²⁷⁵ e **fim**²⁷⁶. A preterição de uma destas fases de formação do ato, torna-o inválido. Estes requisitos já forma alvo de exposição no Capítulo I, ponto 2, motivo pelo qual agora nos vamos debruçar sobre a fase em que deverá ser dado ao contribuinte o seu direito de audição.

Conseguimos entender que a preterição de uma das fases de formação do ato administrativo o inquina, tornando-o por conseguinte inválido²⁷⁷.

²⁷³ A forma do ato é definida como o modo pelo qual vai ser exteriorizada a vontade da Administração, sendo esta através de documentos, gestos, palavras, etc. Os atos administrativos devem ser praticados por forma escrita, desde que outra não seja admitida na lei. Cfr. artigo 150.º do CPA.

²⁷⁴ As formalidades, são as fases pelas quais o ato passa de modo a que se forme corretamente e possa posteriormente vir a produzir os seus efeitos na ordem jurídica. Se estas não forem cumpridas inquinarão a validade do ato sendo este consequentemente nulo ou anulável.

²⁷⁵ Já no atinente ao conteúdo e objeto, em poucas palavras serão esclarecidos. Segundo Diogo Freitas do Amaral, *“O objeto do ato - o quid (pessoa, coisa, ato anterior) sobre o qual incidem os seus efeitos - tem de ser possível (...), e determinado (...), há-de ser idóneo (adequação em abstrato, do objeto ao conteúdo) e deve estar legitimado (...) para suportar os efeitos do ato. Por sua vez, os efeitos produzidos pelo ato - o conteúdo do ato - tem também eles próprios de ser determinados, possíveis e lícitos e, no caso de atos certificativos, verdadeiros, pois se assim não suceder, a validade do ato - como escreve Vieira de Andrade - é prejudicada pela incompreensibilidade, impossibilidade, ilicitude ou inveracidade do respetivo conteúdo”* AMARAL, Diogo Freitas de, *Curso de Direito Administrativo- Vol.II*, op.cit, pág. 399

²⁷⁶ Em breves palavras, podemos referir que este tem de coincidir com o fim legal que as normas visavam acautelar.

²⁷⁷ Passarei a citar os vícios que podem afetar o ato, sendo que apenas me expandirei no que concerne à preterição do direito de audição, que deve ser considerada a preterição de uma formalidade essencial. Podemos então estar na presença de:

- Vícios relativos aos sujeitos do ato administrativa
 - Usurpação de poderes
 - Incompetência
 - Absoluta
 - Relativa
- Vícios formais – que se consubstanciam na preterição de uma formalidade essencial
- Vícios materiais
 - Desvio de poderes

Violação da lei – quando exista uma falta de fundamento legal do ato administrativo. Para uma maior explicação sobre isto, consultar Diogo Freitas do Amaral in *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Edições Almedina.

“A invalidade do ato administrativo é o juízo de desvalor emitido sobre ele em resultado da sua desconformidade com a ordem jurídica.”²⁷⁸

A invalidade do ato que vamos discutir na presente está relacionada com a preterição de uma das fases de formação do ato administrativo, nomeadamente a preterição do direito de audição. O ato que sufraga esta fase de formação carrega consigo uma invalidade, e por conseguinte é anulável. Antes demais devemos ter em consideração que o ato administrativo gera efeitos que se repercutem na esfera jurídica do particular numa situação individual e concreta. *“O ato administrativo consubstancia uma decisão, isto é, uma conduta que quer e pode digamos, mudar o mundo. Não se trata apenas da produção de consequências jurídicas. Trata-se sim, de projetar essas consequências na esfera jurídica de alguém, por forma a que esta pessoa ou entidade veja alterada, em sentido favorável ou em sentido desfavorável, a sua situação jurídica perante a Administração pública”.*²⁷⁹

O ato administrativo poderá vir a produzir efeitos que contendem com os interesses dos particulares e nessa medida antes da Administração proferir a decisão final, deverá o contribuinte exercer o seu direito de audição.²⁸⁰

Nos termos do artigo 267.º n.º5 da CRP e 100.º do CPA, a audiência dos interessados, corolário do nosso estado de direito, consubstancia-se numa formalidade essencial²⁸¹ de cuja a validade do ato depende. Tal formalidade exige que os sujeitos sejam impreterivelmente ser ouvidos antes da tomada de decisão que contenda com o seus interesses. Esta audiência é obrigatória quando não esteja dispensada em termos legais e decorre do princípio da participação nos termos da Constituição da República Portuguesa. Alterne da Constituição e que também se aplica ao caso em concreto é o artigo 60.º da LGT²⁸²

²⁷⁸ CAUPERS, João, Introdução ao Direito Administrativo, 11.ª Edição, Âncora Editora, 2013, pág.244

²⁷⁹ CAUPERS, João, Introdução ao Direito Administrativo, op.cit., pág.224

²⁸⁰ Esta faz sentido antes da decisão do ato final. Vejamos um caso em que a Administração tem em vista o indeferimento de uma pretensão do contribuinte. Antes da decisão final de indeferimento total ou parcial da pretensão do contribuinte, este deverá ser ouvido de modo a que lhe seja garantida a defesa plena dos seus direitos. Se esta formalidade for preterida, poderá acarretar prejuízos irreparáveis para o contribuinte.

²⁸¹ Segundo um critério de indispensabilidade, uma formalidade essencial é *“aquela que não é possível dispensar, na medida em que a sua falta afeta irremediavelmente a validade ou a eficácia do ato administrativo”* CAUPERS, João, Introdução ao Direito Administrativo, op.cit., pág.229

²⁸² alvo de exposição do capítulo anterior, nomeadamente no ponto 3.

Se esta fase for preterida pela administração quando não haja lugar à sua dispensa o ato estará adulterado e por conseguinte será inválido²⁸³.

Para tal, antes da tomada de decisão final por parte da Administração, incumbe a esta a notificar o sujeito passivo para se pronunciar sobre o projeto de decisão. Tal notificação deverá ser devidamente fundamentada e ainda deve *“a notificação fornecer aos interessados os elementos necessários para que os interessados fiquem a conhecer todos os aspetos relevantes para a decisão”*²⁸⁴.

A audição poderá ser oral ou escrita, conforme seja decidido pelo instrutor do procedimento. No entanto, não deverá o contribuinte ser obrigado a uma das formas. Pode ainda o contribuinte apresentar novos meios de prova. Após isto, deve a Administração notificar o contribuinte novamente sobre a sua decisão e fundamentar devidamente a sua aceitação ou não dos argumentos por este aduzidos.

Doutrinalmente é aceite, que a preterição da audiência dos interessados gera a invalidade do ato administrativo. A questão era de perceber se esta invalidade levaria a uma nulidade anulabilidade do ato administrativo.

A doutrina vem aceitando que a anulabilidade é o caminho certo a trilhar. Há no entanto Autores que defendem que a decisão deverá ser considerada nula atendendo ao facto de que a realização da audiência de interessados poderá consubstanciar um direito fundamental atípico e por isso a sua violação cabe no artigo 133.º n.º 2 d) do CPA.

Portanto, em disto, vejamos então que tipo de invalidade irá gerar o ato administrativo, e em que medida, e em que termos, prazo e fundamentos se poderá o contribuinte este pronunciar.

²⁸³ Não nos devemos olvidar que ao ato administrativo inválido onde a consequência se consubstancie na mera anulabilidade poderá ser aplicado o princípio do aproveitamento do ato, alvo de exposição na presente alínea, II, ponto (UM).

²⁸⁴ CAUPERS, João, Introdução ao Direito Administrativo, op.cit., pág.224.

(I) Nulidade

Embora o regime regra no nosso ordenamento jurídico seja anulabilidade, antes de lá chegarmos vamos discorrer sobre a exceção²⁸⁵. Neste ponto trataremos em primeiro lugar o regime dos atos nulos, e em seguida descortinaremos o sentido e o alcance do direito de audição e se este é considerado um direito fundamental cuja preterição torna o ato nulo.

Os atos nulos estão descritos no artigo 161.º do CPA e apenas os aí incluídos poderão ser alvo de nulidade. Esta é uma forma de invalidade especial, que só poderá ser arguida e aplicada nos casos previstos na lei. O seu regime está previsto no artigo 162.º do CPA, e é sobre este que vamos tomar algum tempo.

O regime da nulidade comporta que esta possa ser invocada a todo o tempo, por qualquer interessado e pode ser objeto de reação quer no âmbito do contencioso quer no âmbito administrativo²⁸⁶. A declaração de nulidade de um ato administrativo, poderá ter lugar oficiosamente ou através da invocação da nulidade por interessado.

O facto de poder ser invocada a todo o tempo comporta uma insegurança jurídica às relações que posteriormente foram criadas uma vez que vários outros atos que dependeriam de um ato principal poderiam vir a ser colocados em causa.

Uma tese que já foi discutida afirma que *“(...) talvez não devesse admitir-se a declaração e nulidade de atos favoráveis a todo o tempo, mas apenas num prazo razoável contado do conhecimento do vício”*²⁸⁷.

²⁸⁵ A título de curiosidade, no direito do urbanismo, o regime regra é a nulidade e não a anulabilidade, sendo defendido que este último não daria guarida suficiente aos valores e aos interesses públicos em causa.

²⁸⁶ O Ordenamento jurídico espanhol assemelha-se ao nosso. Segundo este, *“un acto nulo de pleno puede ser objeto de una solicitud de revisión de oficio sin plazo. Pero eso no significa que la nulidad de pleno derecho pueda invocarse en cualquier momento en vía contenciosa ni que las acciones derivadas de la declaración de nulidad no estén sometidas a plazo”* PRATS, Ignacio Calatayud, et al., op.cit., pág.384

²⁸⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Janeiro de 2003, processo n.º 01316/02, (relator Pais Borges) consultado a 15 de Dezembro de 2019. No entanto, existem exceções. *“Como resulta da ressalva introduzida no inciso inicial do n.º2 do artigo 162.º, a nulidade dos atos administrativos nem sempre pode ser invocada a todo o tempo. Existem, na verdade, domínios em que a lei especial sujeita essa invocação a prazos. É o que sucede nos casos abrangidos pela previsão do n.º4 do artigo 69.º do Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação (revista e republicada pela lei n.º 60/2007 de 4 de Setembro); e no caso específico dos atos pré-*

O regime da nulidade deve ser atendido com peso e medida. *“Determinante é, antes que o tempo decorrido tenha sido suficiente para que a situação de facto se consolide. Quando isso se verifica, isto é, quando o tempo que mediou entre o momento da prática do ato administrativo nulo e aquele em que se pretender retirar consequências da nulidade for suficiente para se verificar a consolidação de todos os efeitos práticos que àquele são imputáveis, deve ser reconhecida a existência de um interesse atendível no sentido da respetiva conservação – a raiz dos interesses que aqui estão presentes (estabilidade, conservação, firmeza e segurança das relações jurídicas)”*²⁸⁸.

A questão é que os atos nulos, podem vir a produzir efeitos, os denominados efeitos putativos²⁸⁹, pelo simples decurso do tempo. Os efeitos putativos podem então ser considerados uma característica do ato nulo, ao contrário do ato inexistente, no qual estes efeitos não existem.

Após percepcionarmos o regime da nulidade, estamos então em bom porto para decifrarmos se a preterição do direito de audição deverá tornar o ato nulo. A alínea d) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA é a que mais se afigura importante descortinar no âmbito do direito de

contratuais a que se refere o artigo 100.º, n.º1 do CPTA, em que a jurisprudência tem entendido de modo reiterado e sistemático que a respetiva declaração de nulidade tem de ser requerida dentro do prazo de um mês, nos termos do artigo 101.º do mesmo Código, sob pena de não poder ser mais arguida a respetiva nulidade” ALMEIDA, Mário Aroso de, *op.cit.*, pág. pág.274

²⁸⁸ OLIVEIRA, Fernanda Paula, *Nulidades Urbanísticas – Casos e coisas*, Edições Almedina S.A., 2015, pág.65

²⁸⁹ Não olvidando o facto de que nem todos os atos nulos tem efeitos putativos. *“os denominados efeitos putativos atribuídos a situações de facto decorrendo de atos nulos, previstos no n.º3 do art.º 134.º do CPA, para além de deverem decorrer, em princípio, da necessidade de estabilidade das relações jurídico-sociais, dependem, em grande parte, de períodos dilatados de tempo em que tais situações se verificam, não podendo, por razões de coerência do próprio instituto, beneficiar aqueles que direta, ou mesmo dolosamente, deram causa à nulidade do ato à sombra do qual os referidos efeitos são reclamados, devendo a sua admissão estar sempre ligada à ideia de prossecução do interesse público”* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Junho de 1998, recurso n.º 43.415, consultado a 16 de Dezembro de 2018. Um exemplo para percepcionarmos um ato nulo com efeitos putativos: Funcionários com 10 anos de exercício em funções, cuja sua investidura advenha de um ato nulo. Ou seja, com o decurso do tempo, um ato nulo produziu efeitos, neste caso, sobre os funcionários cuja sua carreira adveio de um ato nulo, que ao longo de 10 anos veio produzindo efeitos, como se estivesse conforme com o ordenamento jurídico.

audição. Segundo esta alínea, são nulos os atos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental. E o que significa isto?

O direito de audiência dos interessados que encontra a sua substância no artigo 121.º do CPA, não tem vindo a ser defendido pela doutrina como um direito fundamental nos procedimentos administrativos, cuja invalidade consubstancie uma nulidade do ato.

Este encontra-se consagrado nos termos do artigo 267.º n.º5 da CRP, segundo o qual os cidadãos tem o direito de participar na formação da decisão da Administração sempre que esta contenda com os seus interesses. Para tal, deverá a Administração notificar o sujeito passivo da provável decisão devendo esta estar devidamente fundamentada. O contribuinte aquando do exercício do seu direito de audiência poderá apresentar novos meios de prova e até requerer diligências complementares para fundar a sua defesa. No entanto, a Administração não está vinculada à sua realização.

Após o cabal exercício do seu direito de audiência, a Administração deve notificar novamente o sujeito passivo da sua decisão e fundamentar a sua aceitação ou não dos elementos apresentados pelo contribuinte.

A questão que se vai discutir nesta alínea prende-se com a preterição do direito de audiência. Sabido é que a omissão desta fase compreende a invalidade do ato em si.

Há dois casos nos quais a falta de audiência poderia levar a uma nulidade do ato. *“...nos processos disciplinares e nos processos de contraordenação, uma vez que aí a audiência do interessado (arguido) está garantida ao nível da própria Constituição, nos artigos 269.º n.º3 e 32.º n.º10, respetivamente, constituindo por isso um direito fundamental procedimental”*.²⁹⁰

Nestes casos a preterição do direito de audiência jamais deverá deixar de considerar o ato nulo, até pela defesa que no caso em concreto o arguido terá de ter visto os efeitos jurídicos que poderão advir da falta de audiência.

²⁹⁰ OLIVEIRA, Fernanda Paula, DIAS, José Eduardo Figueiredo, op.cit., pág.209, ainda neste sentido vide, ALMEIDA, Mário Aroso de, op.cit., pág. 296, *“Por outro lado, o artigo 269.º n.º3 da CRP consagra o direito de audiência e defesa do arguido em procedimento disciplinar como um direito fundamental, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias. Daqui resulta que a preterição do trâmite de audiência e defesa desse tipo de procedimento constitui ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental e, por isso, é causa de nulidade do ato final, nos termos do artigo 161.º, n.º2 alínea d) do CPA”*

No entanto, nos restantes casos, para que o ato fosse nulo, teria o direito de audição ser compreendido como o conteúdo essencial de um direito fundamental, de modo a que à sua omissão se aplicasse o artigo 161.º n.º 2 alínea d) do do CPA. Mas o que devemos entender por isto?

Constitucionalmente inscrito existe um núcleo essencial de direitos liberdades e garantias que não podem ser violados por nenhuma norma e muito menos por nenhuma entidade. Existem também direitos análogos a estes que merecem proteção uma vez que se afiguram direitos fulcrais cuja violação será deveras gravosa. Vamos então descortinar o sentido de conteúdo essencial de um direito fundamental, nos termos do artigo 18.º da CRP²⁹¹.

*“A parte final do n.º3 do artigo 18.º há de conter uma barreira absoluta, estática e intransponível contra as intervenções agressivas do legislador, sob pena de se dissolver por completo o limite da intangibilidade do conteúdo essencial do direito no limite decorrente do princípio da proporcionalidade”*²⁹²

Neste ponto, podemos colocar a seguinte questão: o núcleo essencial deve ser considerado como um valor absoluto ou dependerá a sua confrontação com outros direitos ou bens para se percepcionar a existência ou não de um núcleo essencial? A resposta a esta questão poderá ser defendida através de duas teorias.

Segundo a teoria absoluta, o núcleo essencial é visto como um conteúdo normativo irrestringível, ou seja, nenhum interesse contraposto jamais será aceitável. Já a teoria relativa, define o conteúdo essencial como o resultado de um processo de ponderação de bens. Ou

²⁹¹ No Ordenamento jurídico Espanhol, o Tribunal Constitucional considerou que o núcleo essencial de um direito fundamental *“...se trataría de aquella parte del contenido de un derecho (o deber) que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos, rebasándose o desconociendo cuando quede sometido a limitaciones que lo hagan impracticable, lo dificulten de manera irrazonable o despojen de la necesaria protección”* LAGO, Miguel Ángel Martínez, MORA, Leonardo García de la, CID, José Manuel Almundí, op.cit., pág.77

²⁹² SILVA, Jorge Pereira da, Deveres do Estado de Proteção dos Direitos Fundamentais, Universidade Católica Editora, 2015, pág.397. Devemos ainda entender este como *“(...)a faculdade ou acervo de faculdades atribuídas em razão de um bem jurídico relevante, quer dizer, uma realidade antropológica que, no sistema constitucional de valores, merece garantia e proteção frente ao poder político e a qualquer outra manifestação de poder”* Jorge Miranda, Op. Cit. Pág. 401

seja, nesta última existirá uma ponderação entre o núcleo essencial e o bem jurídico que lhe é contraposto, sendo o núcleo essencial definido consoante o caso em questão²⁹³.

A jurisprudência tem vindo a formular uma doutrina mista, sendo que em cada questão em concreta o julgador teria de impreterivelmente percepcionar os direitos fundamentais que o legislador pretendeu salvaguardar e percepcionar, se em última *ratio*, no caso em concreto seria de ponderar a preterição ou a ofensa ainda que menos grave destes direitos²⁹⁴.

No que concerne o direito de audição dos contribuintes, este não tem vindo a ser considerado como um direito fundamental, e por conseguinte a preterição desta fase invalida o ato com a anulabilidade e não a nulidade²⁹⁵.

Só deverá efetivamente este ser considerado como um direito ínsito no núcleo dos direitos fundamentais, quando se venha a verificar que no caso em concreto haveria lugar a uma necessidade indiscutível de proteção do mesmo, como é o caso do direito administrativo sancionatório, onde jamais deverá ser preterido o direito de audição do contribuinte.

²⁹³ Jorge Miranda rejeita mesmo esta última teoria afirmando que confunde a proporcionalidade prevista no artigo 18.º n.º2 da CRP e o conteúdo essencial conforme descrito no artigo 18.º n.º3 da CRP.

²⁹⁴ “*não podem ofender aquele mínimo para além do qual o direito fundamental deixa de o ser, fica esvaziado enquanto tal. Esse mínimo intocável constitui o chamado conteúdo ou núcleo essencial de cada direito fundamental*” Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 10 de Março de 2010, processo n.º 046262, (relator Fernanda Xavier) consultado a 18 de Outubro de 2018

²⁹⁵ O tribunal Constitucional Espanhol, sempre alegou que a ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental comportava uma nulidade. Segundo este “*debemos entender por lesión de ese derecho o libertad, la restricción directa o indirecta del mismo provocada por una actuación de la Administración pública que impide el pleno ejercicio de los derechos y libertades fundamentales. La imposibilidad de ejercer este derecho o libertad afectará tanto a su contenido esencial como a su contenido adicional o accidental*” PRATS, Ignacio Calatayud, et al, op.cit. pág.359

*(Um) Arguição da Inconstitucionalidade:
um juízo de desconformidade*

Será a arguição da Inconstitucionalidade um caminho a trilhar? O ato administrativo que tenha preterido o direito de audição do contribuinte, é um ato meramente anulável. E não um ato nulo como já foi alvo de discussão. Este contencioso de constitucionalidade, apenas seria possível se no caso em concreto o direito de audição fosse considerado um direito fundamental. Se assim o fosse, o contribuinte teria de alegar a inconstitucionalidade da norma que permitia que a sua audição fosse afastada e consequentemente veria o ato nulo e poderia recorrer em última *ratio* para o tribunal constitucional.

Alguns autores vem amparando a arguição da inconstitucionalidade aquando da preterição de alguma fase de formação do ato administrativo, quando esta fira um direito fundamental²⁹⁶. Estes defendem a inconstitucionalidade do ato administrativo e a possibilidade de este ser impugnado posteriormente num contencioso autónomo²⁹⁷.

A constituição como pedra basilar do nosso direito, implica que todos os ramos do direito lhe devem obediência. Por conseguinte a atividade administrativa está subordinada à Constituição e à lei nos termos do artigo 266.º n.º 2 da CRP. *“(...)serão inválidos, por determinação Constitucional, todos os atos jurídico-públicos desconformes com alguma norma constitucional, nestes se incluindo, sem dúvida, os atos administrativos”*²⁹⁸

No tema da presente, ou seja, a preterição do direito de audição, se este fosse considerado como suscetível de violar o conteúdo essencial de um direito fundamental, teria como cominação a nulidade. Atendendo ao facto de que toda a administração está adstrita ao cumprimento das normas constitucionais, será que o contribuinte ao ver que o ato praticado pela administração estaria ferido de nulidade poderia reagir perante um Tribunal Constitucional? Vejamos.

²⁹⁶ “ A Administração pública está não só obrigada ao respeito dos direitos fundamentais como a sua atuação deve criar condições objetivas capazes de permitir aos cidadãos a vivência efetiva daqueles”. REVISTA DA ORDEM DOS ADVOGADOS, Ano 71, Outubro/Dezembro 2011, op.cit.1181

²⁹⁷ A obra de referência neste plano é de André Salgado Matos, a fiscalização da constitucionalidade, edições almedina. Também contribui para este tema João Caupers, Introdução ao Direito Administrativo, Âncora Editora,

²⁹⁸ FREITAS, Diamene de, Op.cit., pág.222

Se a Administração aquando da prática de atos administrativos, agredisse os direitos fundamentais²⁹⁹ *“nestes casos justificar-se-ia a criação de uma ação constitucional de defesa para, de uma forma segura e célere, o particular reagir contra atos administrativos inconstitucionais lesivos do núcleo essencial de direitos, liberdades e garantia e direitos de natureza análoga.”*³⁰⁰

E se num caso mais gravoso a Administração verificasse a existência de uma norma inconstitucional. Será que a Administração se deveria abster de aplicar tal norma se achar que há lugar a uma ofensa de um direito fundamental?³⁰¹³⁰².

Esta foi resolvida da seguinte maneira: se efetivamente a Administração se deparar com um caso destes, embora prevaleça uma presunção de constitucionalidade, num caso flagrante como este, a administração deverá abster-se de aplicar tal norma se efetivamente estiver convencida de que existe uma inconstitucionalidade e de que os prejuízos pela não aplicação serão inferiores do que se esta fosse aplicada. No entanto, como serão ponderados os interesses em questão? Penso que, cada vez que a Administração se aperceba estar na presença de uma norma que efetivamente lese os interesses do sujeito passivo e acima de tudo os direitos fundamentais de um cidadão se deverá abster-se por completo de a aplicar³⁰³.

Ou seja, se a Administração verificasse a existência de uma norma que rejeitasse a audição do contribuinte, se esta fosse considerada um direito fundamental, deveria abster-se da sua aplicação.

No nosso ordenamento jurídico o particular não poderá invocar tal violação no Tribunal Constitucional apenas a final. Somente a poderá alegar se o tiver feito desde a primeira peça processual por ele apresentada. Caso contrário, não poderá fazer valer os seus

²⁹⁹ nomeadamente o núcleo essencial dos direitos, liberdades e garantias

³⁰⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*, 6.^a edição revista, Livraria Almedina, Coimbra, 1993, pág.999

³⁰¹ Atenção que, se estivermos perante um regulamento inconstitucional, a declaração de nulidade poderia ser proferida pela própria administração pública no ato de desaplicação do mesmo.

³⁰² Para mais informações sobre este tema, vide *“Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição”*, de João Caupers onde é colocada esta questão.

³⁰³ Para mais informações sobre esta matéria, desde já remetemos para A obra de referência neste plano é de André Salgado Matos, a fiscalização da constitucionalidade, edições almedina.

³⁰³ FREITAS, Diamene de, Op.cit., pág.222

direitos no âmbito do processo no qual se sinta lesado nos seus direitos fundamentais. Não nos vamos distender mais na presente, remetendo para os autores que neste apartado foram mencionados, para maior aprofundamento sobre o tema.

(II) Anulabilidade

Conforme vem sendo referenciado ao longo desta, o resultado da preterição do direito de audição dá lugar ao nascimento de um ato inválido e consequentemente anulável. Vamos começar por explicar o regime desta e depois teceremos comentários quanto à sua aplicabilidade aquando da preterição o direito de audição do contribuinte.

O regime regra no nosso ordenamento é a anulabilidade, sendo a nulidade a exceção *“por razões de certeza e de segurança da ordem jurídica. Não se poderia admitir que, dado o regime da nulidade - designadamente, a possibilidade de ela ser declarada a todo o tempo e por qualquer tribunal ou autoridade - pairasse indefinidamente a dúvida sobre se os atos da Administração são legais ou ilegais, válidos ou inválidos”*³⁰⁴

O regime da anulabilidade dos atos administrativos encontra a sua disciplina legal no artigo 163.º do CPA. *“Num sistema de administração executiva, como o português, a generalidade da doutrina está de acordo que a anulabilidade constitui a <<invalidade regra>>, em função das ideias de estabilidade (das relações jurídicas criadas pelos atos ou à sombra deles) e de autoridade (mas já não de <<presunção de legalidade>>) do ato administrativo - para uns porque a nulidade só existe nos casos expressamente previstos na lei; para outros, porque o regime da nulidade só se aplica em casos de vícios particularmente graves”*³⁰⁵

Este vício é sanável mediante o decurso do tempo, se não for objeto de revogação Administrativa ou de Impugnação por parte do interessado no prazo de um ano³⁰⁶, perante um Tribunal Administrativo³⁰⁷. Ou seja, ato é eficaz até que seja declarado anulado, e os seus efeitos convalidam-se caso seja ultrapassado o prazo para arguir a sua anulabilidade. A

³⁰⁴ AMARAL, Diogo Freitas de, *Curso de Direito Administrativo- Vol.II*, op.cit, pág. 446

³⁰⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido em 22 de Fevereiro de 2013, no processo 00941/09.0BEBRG, (relator Carlos Luís Medeiros de Carvalho), consultado a 13 de Novembro de 2018.

³⁰⁶ cfr. artigo 168.º n.º2 CPA.

³⁰⁷ Este é o único órgão com competência para declara a sua anulação, sendo que a sentença tem uma natureza constitutiva.

declaração contenciosa de anulação tem um efeito retroativo até à data que, no caso em concreto, foi omitido o direito de audição³⁰⁸.

Nos atos administrativos poderemos encontrar vícios de forma ou de mérito. No caso do direito de audição, tal como o dever de fundamentação estamos perante um vício de mérito. E tal preterição terá como vício a anulabilidade visto que o direito de audição não se encontra no núcleo duro dos direitos fundamentais.

Ao contrário dos atos feridos de nulidade, os atos anulatórios apenas verão os seus efeitos destruídos aquando da declaração de anulabilidade. Até lá o ato produz os seus efeitos como se fosse válido. Visto o direito de audição não ser considerado um direito fundamental, a sua preterição acaba por tornar o ato anulável por violação de um princípio.³⁰⁹

No artigo 163 n.º5 alínea a) do CPA, subjaz inscrito o princípio do aproveitamento do ato³¹⁰. Este princípio apenas será aplicado aos atos administrativos cuja invalidade se consubstancie numa anulação do ato

No âmbito do direito de audição e da sua preterição deve ser aplicado o artigo 163 n.º5 alínea b) do CPA. É aqui que a jurisprudência subsume a degradação de uma formalidade essencial em não essencial³¹¹. Nesta alínea, o que se pretende afirmar é que, embora o ato administrativo padeça de vícios, nomeadamente pela preterição do direito de

³⁰⁸ “...os atos Administrativos anulatórios gozam de uma retroatividade natural, ou por natureza, em obséquio ao princípio da legalidade que rege toda a atividade administrativa” ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *A ciência jurídica Administrativa*, op.cit., pág.340

³⁰⁹ “Se não for dada a possibilidade de exercício do direito de audiência ao particular, o ato final é anulável por padecer de vício formal.” Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Dezembro de 2007, Processo n.º 0497/07, (relator Brandão de Pinho) consultado a 20 de Fevereiro de 2018.

³¹⁰ Segundo este princípio, caso fique provado (sem qualquer margem para dúvida) que a influência que o contribuinte na formação do ato, nomeadamente através do exercício do seu direito de audição, levaria a Administração a tomar a mesma decisão, tal formalidade essencial poderá degradar-se em formalidade não essencial. Para mais explicações sobre este, remetemos para o Capítulo II, ponto 2, alínea b), II, (um).

³¹¹ Esta, ao contrário da alínea a) e c), não diz respeito a violação de regras por parte da Administração de forma e de procedimento e razão da instrumentalidade de tais normas. “Com efeito, enquanto a alínea a) tem em vista, como foi dito, os casos em que “o conteúdo do ato não possa ser outro”, pelo que, mesmo que o ato fosse anulado, ele teria de ser de novo praticado com o mesmo conteúdo, a alínea c) tem em vista casos em que, “mesmo sem o vício, o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo”. ALMEIDA, Mário Aroso de, op.cit., pág. 279

audição, desde que se prove que o fim visado pela audiência³¹², é alcançado por outra via, o ato será meramente anulável.

*“Com efeito, como a observância das regras formais e procedimentais não é um fim em si mesmo, pode suceder que, nas concretas circunstâncias do caso, seja possível afirmar que, apesar da sua inobservância, foi assegurado o objetivo visado pela lei ao impô-las, em termos que não justificam a anulação do ato praticado.”*³¹³

Portanto, os valores que o direito de audiência visa acautelar, através do artigo 60.º da LGT, 121.º do CPA e outras disposições dispersas onde este esteja previsto, se efetivamente forem assegurados por outra via, não suscita a questão da invalidade do ato, uma vez que o direito de audiência foi acautelado. Aqui, o que se tem por base provar é que o ato teria de ter exatamente o mesmo conteúdo mesmo que não houvesse lugar a nenhuma ilegalidade.

Portanto em termos de conclusão deste ponto estamos em pé de afirmar que este regime deverá ser o caminho a trilhar pela jurisprudência, da maneira que tem sido. Claro que a cada regra há uma exceção e embora esta seja aceite, deverá o julgador no caso em concreto percepcionar se o princípio do aproveitamento do ato se deverá aplicar se efetivamente se encontrar provado que, o ato mesmo anulável pela preterição do direito de audiência teria a mesma decisão. A sua aplicabilidade deverá ser ponderada pelo julgador.

Sempre que a Administração não notifique o contribuinte da provável decisão que pretende vir a tomar e que contenda com os interesses destes, a preterição desta formalidade torna o ato inválido e por conseguinte anulável. Nestes termos, caso se prove que a preterição desta formalidade não influenciaria em nada a decisão esta formalidade essencial degrada-se em formalidade não essencial por via do princípio do aproveitamento do ato que em seguida vamos explicar.

³¹² ou seja a participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito, quando estas tenham interferência direta na sua esfera jurídica, e consequentemente lhes imponham deveres,

³¹³ ALMEIDA, Mário Aroso de, *op.cit.*, pág. 278

(Um) Especial referência ao princípio do aproveitamento do ato

Aqui chegados, conseguimos perceber que a preterição do direito de audição torna o ato inválido e consequentemente é anulável. No entanto, de modo a estabilizar o nosso ordenamento jurídico e as relações que neste se iam formando, surgiu o princípio do aproveitamento do ato.

Este refere que *“apesar da preterição do direito de audição, nos casos em que se apure no processo contencioso que, se a audiência tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre as quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar.”*³¹⁴

Portanto a formalidade essencial poderá degradar-se em formalidade não essencial caso se prove que a influência que o contribuinte teria na formação do ato administrativo através do exercício do direito de audição levaria a que o ato tivesse o mesmo fim.

Antes da entrada em vigor do novo CPA, este princípio estava apenas consolidado na doutrina e na jurisprudência, não encontrando base legal. O seu objetivo prende-se com a admissão de degradação da formalidade essencial, que se subsume no direito de audição do contribuinte antes da decisão final da Administração que vai produzir efeitos jurídicos na esfera do contribuinte. Nestes termos, será então admitido que a audição do contribuinte, quando não esteja dispensada nos termos da lei, não tenha como culminar com a anulação

³¹⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 24 de Outubro de 2007, processo n.º 429/07, consultado a 19 de Fevereiro de 2018. Mais se vem defendendo que não se justifica a anulação *“nos casos em que se apure no processo contencioso que, se ela tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem deixou de pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final, ou acabou por ter oportunidade de pronunciar-se, em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau.”* Acórdão do Tribunal Central administrativo Norte de 31 de Março de 2016, processo 00029/03-Porto, (relator Ana Patrocínio), consultado a 20 de Fevereiro de 2018. Sobre este tema, Vide, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Março de 1995, processo n.º 32214, de 02 de Março de 2000, processo n.º 45623, de 30 de Junho de 2011, processo n.º 330/11, e de 23 de Fevereiro de 2012, processo n.º 66/10.

do ato inválido.

No fundo, para que seja aplicado tal princípio tem então que ficar provado o facto de que a participação do interessado em sede de procedimento, jamais iria influenciar em ponto algum a decisão final, quer no sentido de indeferimento total ou parcial, quer nos fundamentos utilizados pela Administração para fundar tal pretensão.

Nos dias que correm, atendendo à sua aplicabilidade o mesmo já se encontra consagrado. Tal princípio radica na segurança que o nosso ordenamento jurídico deve manter, nomeadamente nas relações que neste existem entre a administração e o contribuinte.

Portanto, aplicar o princípio do aproveitamento do ato significa que não é decretada a anulabilidade do ato. Tem como objetivo evitar que o ato seja declarado inválido. Em cada caso concreto deverá ser avaliado com cuidado se efetivamente não foram causados danos na esfera jurídica do particular e deve ficar provado que não haveria a mínima oportunidade de a audição do contribuinte influenciar a decisão da Administração. *“...la conservación de actos se basa, por tanto, en la presunción de que, repuestas las actuaciones, la nueva resolución sería idéntica a la declarada nula”³¹⁵.*

A Aplicabilidade deste princípio requer um especial cuidado por parte do julgador. Imaginemos o seguinte caso: o Contribuinte A, é confrontado com um despacho de reversão do Processo de Execução Fiscal, sem que tenha sido previamente ouvido. Este era o devedor subsidiário da empresa na qual era gerente de direito e de facto. Entretanto os seus bens são penhorados e este em sede de oposição à execução fiscal vem alegar a invalidade do despacho de reversão, atendendo à preterição do seu direito de audição. Mais ainda, vem agora demonstrar que, se efetivamente tivesse sido ouvido anteriormente teria indicado que havia uma conta bancária da empresa em questão que a Administração não sabia e que nessa havia a quantia suficiente para liquidar a dívida e eventuais acrescidos.

Segundo o princípio do aproveitamento do ato, o ato administrativo que era anulável, aqui não poderia ser aproveitado atendendo a que a decisão não seria e mesma. Ou seja, se o contribuinte tivesse sido ouvido anteriormente o fim não era o mesmo.

Podemos então afirmar que o princípio do aproveitamento do ato só poderá ser aplicado a cada caso em concreto, consoante fique definitivamente provado que jamais

³¹⁵ PRATS, Ignacio Calatayud, et all, op.cit., pág.362

poderia o ato ter outra decisão, mesmo que o contribuinte tivesse fundamentado anteriormente a sua pretensão. Isto vai obrigar a um exame minucioso e aprofundado devendo ser analisadas todas as circunstâncias particulares e concretas de cada ato.

*“Por isso, aquele direito não poderá deixar de ser assegurado sempre que não seja de afastar a possibilidade de a decisão do procedimento tributário ser influenciado pela intervenção do interessado e não haja outros valores constitucionalmente relevantes que se lhe contraponham”*³¹⁶

Resta apenas concluir este ponto com as seguintes conclusões. O princípio do aproveitamento do ato tem como fim a estabilidade do nosso ordenamento jurídico. O contribuinte tem um ano para requerer a decisão de anulação de um ato administrativo perante um Tribunal Administrativo e Fiscal. Se, o julgador se aperceber que o ato é anulável por preterição de uma formalidade essencial e no mesmo caminho perceber que tal formalidade se pode degradar em não essencial, pode então aproveitar-se o ato que até então era anulável.

No entanto, tal aproveitamento não será feito apenas pelos fundamentos que apenas agora estão a ser invocados em sede de impugnação contenciosa. Não é apenas através destes que se percebe a relevância que o exercício do direito de audição teria na decisão final. Deve ser sim avaliada a suscetibilidade que teria de influir na decisão final. Sempre que não seja de afastar a possibilidade, ainda que mínima, da decisão final ter sido influenciada pela intervenção do visado, não poderá este princípio ser aplicado ao caso *sob judice*. Caso se prove que a sua audição influenciaria a decisão final, o ato não poderá ser aproveitado. E assim se conclui este princípio que hoje em dia encontra disciplina legal no artigo 163.º n.º5 alínea c) do CPA.

³¹⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de Setembro de 2008, processo n.º 0489/08, (relator António Calhau) consultado em 20 de Fevereiro de 2018.

Conclusão

Chegados a este ponto e após tanta tinta discorrida, o trabalho de investigação no decurso da presente dissertação demonstra a importância que o direito de audição dos contribuintes exerce no nosso ordenamento jurídico.

Para que o ato administrativo não padeça de vícios, antes da tomada de decisão final por parte da Administração, impende sobre esta o dever de notificar o contribuinte da sua possível decisão. Neste sentido, deve fundamentar de facto e de direito os argumentos que a levaram a formular tal juízo. Esta fundamentação deve ser inteligível ao homem médio e conter todos os elementos necessários para que este possa contra argumentar. Poderá este apresentar novos meios de prova e requerer a realização de diligências complementares, sendo que a Administração não está adstrita à sua concretização. Ao que está obrigada é a fundamentar porque não executou os meios de prova que o contribuinte requereu e ainda, caso não aquiesça aos motivos de defesa do contribuinte, o porquê.

Pudemos ainda discorrer ao longo da presente quando esta formalidade essencial não está dispensada por lei quer no procedimento, quer no processo tributário.

No âmbito do procedimento tributário o pensamento foi apoiado no artigo 60.º da LGT e de acordo com este quando era obrigatória a audição do contribuinte. Socorremo-nos ainda do CPA atendendo à sua subsidiariedade. Entendeu-se que não seria obrigatória a audição do sujeito passivo quando a decisão fosse favorável ao sujeito passivo, quando a decisão fosse urgente e ainda quando este já houvesse sido ouvido em fase anterior e não fossem carreados novos fundamentos pela administração num novo ato que está a praticar, sobre os quais não se tivesse pronunciado anteriormente.

Escamoteamos ainda o processo tributário e os atos neste praticados. Esta abordagem foi essencial na presente, atendendo ao facto de que embora o processo de execução fiscal tenha uma natureza judicial, no decurso deste podem ser enxertados procedimentos de natureza administrativa.

E assim os sendo, constatado que é o facto de que o direito de audição do contribuinte é uma formalidade essencial de formação do ato administrativo cuja preterição implica a invalidade do ato, nestes procedimentos terá o contribuinte de ser ouvido quando a Administração pretenda indeferir a sua pretensão.

No decurso do procedimento e do processo tributário, viemos a raciocinar nesta dissertação que este consubstancia uma formalidade essencial, e aquando da sua preterição, consoante o ato em questão, apresentou-se o meio de reação do qual o contribuinte se poderia amparar.

Chegados aqui alcançamos que a preterição do direito de audição torna o ato inválido. Hoje em dia compreendemos que a anulabilidade é o caminho a trilhar, ao contrário da nulidade que surge como a exceção e onde apenas no direito sancionatório e no direito do urbanismo a postergação do direito de audição torna o ato nulo. No direito tributário apenas tornaria o ato nulo a preterição de uma formalidade essencial, na qual o direito de audição não se subsume.

No entanto, não nos devemos olvidar que por via do princípio do aproveitamento do ato o direito de audição enquanto formalidade essencial se degrada em não essencial quando se prove que a participação do contribuinte em fase anterior seria insuscetível de alterar a decisão da administração.

O que agora concluímos é muito resumidamente o que se distendeu ao longo desta dissertação. Pensa-se que esta foi um contributo essencial para a investigação deste tema, uma vez que até aos dias de hoje nada tão compilado havia sido escrito sobre este.

III. Bibliografia

AMARAL, Diogo Freitas de, *Curso de Direito Administrativo- Vol.II*, Edições Almedina, S.A., Coimbra, 1987.

ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *A ciência Jurídica Administrativa*, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2012.

ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *O Direito Administrativo sem Estado: crise ou o fim de um paradigma?* Coimbra Editora, Coimbra, 2008.

ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo, O novo regime do Código do Procedimento Administrativo*, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2016.

BELEZA, Teresa Pizarro, e PINTO Frederico de Lacerda da Costa, *Comparticipação, pessoas coletivas e responsabilidade - 11 estudos de direito penal e direito de mera ordenação social*, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2015.

CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, 1.^a Edição, 5.^a reimpressão, Livraria Almedina, Coimbra, 1994.

CANOTILHO, Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 4.^a edição revista, Volume II, Coimbra Editora, 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*, 6.^a edição revista, Livraria Almedina, Coimbra, 1993.

CAUPERS, João, *Introdução ao Direito Administrativo*, 11.^a Edição, Âncora Editora, 2013.

CORDEIRO, António Menezes, *Direito das Sociedades Comerciais*, 3ª Edição, Edições Almedina, S.A., Coimbra , 2011.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal - Lições*, 1.ª Edição, Edições Almedina S.A., 2015.

FREITAS, Diamene de, *O Ato Administrativo Inconstitucional – delimitação do conceito e subsídio para um contencioso constitucional dos atos administrativos*, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 1.ª Edição Março 2010.

GUIMARÃES, Vasco Branco, CATARINO, João Ricardo, *Lições de Fiscalidade Volume I – O sistema Tributário Português*, 2.ª Edição, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2013.

JUSTO, António Santos, *Introdução ao Estudo do Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2012.

LAGO, Miguel Ángel Martínez, MORA, Leonardo García de la, CID, José Manuel Almudí, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 12.ª edición, iustel, 2016.

MARQUES, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e Técnicos Oficiais de Contas – A reversão do processo de Execução Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra , 2011.

MAZZOCCHI, Stefano, *Lineamenti di diritto tributario*, 1.ª edizione, Gouffrè Editore, S.p.A. Milano, 2015.

MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, 6ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2015.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2015.

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário- Procedimento, Princípios e Garantias, Volume I*, 1.ª Edição, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2017.

OLIVEIRA, Fernanda Paula, *Nulidades Urbanísticas – Casos e coisas*, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2015.

OLIVEIRA, Fernanda Paula, DIAS, José Eduardo Figueiredo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 3ª Edição, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2013.

PRATS, Ignacio Calatayud, et all, *La revisión de actos en materia tributaria*, 1.ª edición, Thomson Reuters, 2016.

RICHER, Daniel, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, 1er edición, composition et mise en page par Laser Graphie, France, 1997.

RODRIGUES, Benjamim Silva, CAMPOS, Diogo Leite de, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – anotada e comentada*, 3ª Edição, Vislis Editores, 2003.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 2014.

SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

SERRANO, Juan Martín Queralt Caramelo Lozano, LÓPEZ, José Manuel Tejerizo, e OLLERO, Gabriel Casado, *Curso de derecho financiero y tributário*, 27ª edição, Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.a.), 2016.

SILVA, Jorge Pereira da, *Deveres do Estado de Proteção dos Direitos Fundamentais*, Universidade Católica Editora, 2015.

SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, 1ª Edição, Coimbra Editora, 2013.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e processo Anotado e comentado*, 6.^a Edição, Volume I, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Volume I, 3.^a Edição, Edições Almedina S.A., Coimbra, 1991

1. Artigos e Monografias

REVISTA DA ORDEM DOS ADVOGADOS, Ano 71, Outubro/Dezembro 2011, Edição da Ordem dos Advogados, Lisboa Portugal.

ROCHA, Joaquim Freitas da, Artigo inédito *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*.

SANTOS, Felipe de Castro, “*Algumas Notas soltas acerca do direito de audição prévia do contribuinte no procedimento Tributário*”, in III Curso de Pós-graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto

SILVA, Hugo Flores, Artigo inédito sobre *Nulidades no Processo de Execução Fiscal*, Outubro 2018.

SILVA, Hugo Flores da, *O impacto da reforma do CPTA e do CPA no processo e procedimento tributário*, in revista do CEJ de Procedimento e Processo Tributário 2016.

SOARES, Cecília da Conceição de Oliveira, *A Constituição de Obrigação Tributária em sede de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares*, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2014.

2. Índice de jurisprudência consultada

Acórdão do Tribunal Constitucional de 21 de Março de 2003 n.º 80/2003, relator Conselheiro Benjamim Rodrigues, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

Acórdão do Tribunal Constitucional de 12 de Fevereiro de 2003 processo n.º 151/02, relator Mário José de Araújo Torres, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 31 de Março 2011, processo n.º 242/09.3YRLSB.S1, relator Serra Baptista, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Janeiro de 2003, processo n.º 01316/02, relator Pais Borges, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 07 de Maio de 2003, processo n.º 0373/03, relator Angelina Domingues, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09 de Julho 2003, processo n.º 0781/03, relator Baeta de Queiroz, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Maio de 2006, processo n.º 02662, relator Almeida Lopes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Dezembro de 2007, processo n.º 0497/07, relator Brandão de Pinho, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15 de Setembro de 2008, processo n.º 0542/08, relator Miranda de Pacheco, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de Setembro de 2008, processo n.º 0489/08, relator António Calhau, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de Março de 2010, processo n.º 046262, relator Fernanda Xavier, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Maio de 2010, processo n.º 0343/10,

relator António Calhau, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Outubro de 2010, processo n.º 0328/10, relator Pimenta do Vale, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06 de Junho de 2011, no Processo n.º 0307/11, relator Dulce Neto, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Junho de 2011, recurso n.º 0167/11, relator Isabel Marques da Silva, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de Maio de 2012, processo n.º 0489/12, relator Francisco Rothes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Julho de 2012, processo n.º 0665/12, relator Lino Ribeiro, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08 de Agosto de 2012, processo n.º 0803/12, relator Lino Ribeiro, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Setembro de 2013, processo n.º 01379/13, relator Pedro Delgado, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Janeiro de 2014, processo n.º 0441/13, relator Dulce Neto, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Março de 2014, processo n.º 01674/13, relator Dulce Neto, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17 de Dezembro de 2014, processo n.º 01315/14, relator Ascensão Lopes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Setembro de 2015, processo n.º 01070/15, relator Pedro Delgado, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Janeiro de 2016, processo n.º 01092/14, relator Fonseca Carvalho, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Outubro de 2016, processo n.º 0624/16 relator Fonseca Carvalho, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Fevereiro de 2017, processo n.º 085/16, relator Aragão Seia, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03 de Maio de 2017, processo n.º 054/14, relator Pedro Delgado, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03 de Maio de 2017, processo n.º 0425/17, relator Maria Benedita Urbano, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Junho de 2017, processo n.º 0557/14 , relator Casimiro Gonçalves, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Junho de 2017, processo n.º 0530/17, relator António Pimpão, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 4 de Setembro de 2017, processo n.º 0406/13, relator Francisco Rothes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 24 de Janeiro de 2018, processo n.º 0756/17, relator Ascensão Lopes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 22 de Março de 2018, processo n.º 0714/15, relator Pedro Delgado, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Junho de 2018, processo n.º 01435/17, relator Francisco Rothes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19 de Setembro de 2018, processo n.º 0242/17, relator Casimiro Gonçalves, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 28 de Fevereiro de 2008, processo n.º 04634/04, relator Francisco Rothes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 08 de Maio de 2008, processo n.º 01376/04.6BEPRT, relator Fonseca Carvalho, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12 de Maio de 2010, processo n.º 01534/09..7BEBRG, relator Francisco Rothes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 1 de Outubro de 2010, processo n.º 00251/10.0BEPRT, relator Francisco Rothes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 22 de Fevereiro de 2013, processo n.º 00941/09.0BEBRG, relator Carlos Luís Medeiros de Carvalho, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 9 de Outubro de 2015, processo n.º 00659/13.9BEVAR, relator Helena Ribeiro, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 28 de Janeiro de 2016, processo n.º 00496/15.6BEMDL, relator Vital Lopes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 28 de Fevereiro de 2016, processo n.º 04634/04-Viseu, relator Francisco Rothes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 10 de Março de 2016, processo n.º 01383/04.9BEBRG, relator Cristina da Nova, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 31 de Março de 2016, processo n.º 00029/03-Porto, relator Ana Patrocínio, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14 de Abril de 2016, processo 00071/07.9BEPNF, relator Ana Patrocínio, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14 de Abril de 2016, processo n.º 04689/04-Viseu, relator Vital Lopes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 17 de Junho de 2016, processo n.º 00200/08.5BEBRG, relator Maria Fernanda Antunes Aparício Duarte Brandão, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 23 de Junho de 2016, processo n.º 01000/07.5BEPRT, relator Paula Moura Teixeira, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 30 de Março de 2017, processo n.º 00768/10.6BEPNF, relator Ana Patrocínio, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 18 de Maio de 2017, processo n.º 01495/07.7BEVIS, relator Mário Rebelo, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 14 de Setembro de 2017, processo n.º 00097/14.6BEPRT relator Vital Lopes, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 11 de Outubro de 2017, processo n.º 02433/15.9BEPRT, relator Mário Rebelo, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 25 de Janeiro de 2018, processo n.º 03493/10.4BEPRT, relator Ana Patrocínio, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 28 de Março de 2018, processo n.º 01234/07.2BEVIS, relator Ana Patrocínio, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12 de Abril de 2018, processo n.º 02244/17-7BEPRT, relator Pedro Ribeiro, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19 de Abril de 2009, processo n.º12258/15, relator Sofia David, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 05 de Fevereiro de 2015, processo n.º 08259/14, relator Joaquim Condesso, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10 de Junho de 2015, processo n.º 08834/15 relator Anabela Russo, disponível em www.dgsi.pt

Tribunal Central Administrativo do Sul de 28 de Abril de 2016, processo n.º 09251/15, relator Anabela Russo, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de Setembro de 2016, processo n.º 07896/14, relator Ana Pinhol, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 23 de Março de 2017, processo n.º 473/10.3BESNT, relator Joaquim Condesso, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25 de Maio de 2017, processo n.º4/16.1BEBJA, relator Joaquim Condesso, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26 de Setembro de 2017, processo n.º 2553/09.9BELRS, relator Joaquim Cortês, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Fevereiro de 2018, Processo n.º 639/12.1BELRS, relator Paulo Pereira Gouveia, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 18 de Abril de 2018, processo n.º 06559/13, relator Catarina Almeida e Sousa, disponível em www.dgsi.pt

Parecer do Conselho Consultivo da PGR, n.º do documento PPA19960320000800, pedido de 08-02-1996.